

# Economic Analysis of Law Review

## A Guerra Fiscal em ICMS e o Papel do Supremo Tribunal Federal: Precedentes e Desafios Atuais

*Harmful Tax Competition in Brazil and the Supreme Court's Role: Judicial Precedents and Currents Challenges*

Celso de Barros Correia Neto<sup>1</sup>  
*Universidade Católica de Brasília - UCB*

Evanderson R. Pina Montenegro<sup>2</sup>  
*Universidade Católica de Brasília - UCB*

Kamila de Araújo Cordeiro<sup>3</sup>  
*Universidade Católica de Brasília - UCB*

---

### RESUMO

O artigo analisa as principais questões enfrentadas pelo Supremo Tribunal Federal no âmbito da chamada “guerra fiscal” em matéria de ICMS. A pesquisa inclui os casos já decididos, a fim de verificar a orientação dominante na Corte, bem como os principais temas que ainda aguardam julgamento no Tribunal, em sede de controle abstrato e também de repercussão geral. Espera-se que o trabalho possa contribuir para esclarecer o papel do Tribunal na construção de solução para a guerra fiscal no Brasil.

**Palavras-chave:** Guerra Fiscal; ICMS; Supremo Tribunal Federal; Jurisprudência.

**JEL:** K21, L49

### ABSTRACT

This paper analyses the main issues faced by the Brazilian Supreme Court concerning the so-called “fiscal war” regarding sales taxes. The survey includes cases already decided, as well as the main topics that still await trial, in order to verify the dominant orientation of the Court. It is expected that this research can contribute to clarify the role of the Supreme Court in attempting to build a solution to “fiscal war”.

**Keywords:** Harmful Tax Competition; Sales Taxation; Brazilian Supreme Court; Case Law

**R:** 10/04/18 **A:** 11/05/18 **P:** 03/09/19

---

<sup>1</sup> E-mail: celsobcorreia@gmail.com

<sup>2</sup> E-mail: montenegro@matosmontenegro.com.br

<sup>3</sup> E-mail: kamilaac\_araujo@hotmail.com

## 1. Introdução

**E**ste artigo discute o papel do Supremo Tribunal Federal (STF) no enfrentamento do conflito federativo conhecido como “guerra fiscal”: a concessão descoordenada e predatória de incentivos fiscais no âmbito da legislação do ICMS, por parte dos Estados e do Distrito Federal, com vistas à indução de investimentos privados. O conflito envolve diferentes regiões do país e tem estatura constitucional. Há décadas compõe a pauta do STF sem ter encontrado, até o momento, solução satisfatória.

Historicamente, o Tribunal é chamado a se pronunciar sobre programas de incentivo fiscal formulados unilateralmente pelos Estados ou pelo Distrito Federal, em descompasso com os ritos e requisitos constitucionais exigidos para essas medidas. Apesar do posicionamento firme e estável de sua jurisprudência, o embate federativo persiste e agrava-se na proporção das urgências econômicas e dos interesses políticos regionais.

Este texto examina a atuação do STF nesse quadro, por meio da análise das principais questões suscitadas no âmbito do Tribunal, tanto em sede de controle abstrato quanto em controle concreto. O objetivo do trabalho é traçar um panorama atual da guerra fiscal no Tribunal, examinando a linha de orientação adotada, nos casos já decididos, bem como as principais controvérsias que ainda aguardam decisão na Corte.

Para tanto, utilizou-se do método dedutivo através de pesquisa na base de dados pública do Supremo Tribunal Federal, disponível em seu sítio eletrônico<sup>4</sup>, na aba “jurisprudência”, para os casos já decididos, e na aba “Repercussão geral/Pesquisa avançada”<sup>5</sup>, para os casos submetidos à sistemática da repercussão geral ainda não julgados. Consideraram-se também as ações de controle abstrato ainda em tramitação, levando-se em conta, nesse caso, o acompanhamento processual<sup>6</sup> e as peças processuais de acesso público disponíveis na internet.

O resultado apresentado é essencialmente qualitativo. Não tem intenção de estabelecer rol exaustivo e pretensamente completo de todos os casos julgados ou em tramitação no STF sobre o tema, senão apontar as questões ainda em aberto e a linha de precedentes firmada até o presente momento. Espera-se que o estudo possa contribuir para compreender e problematizar a missão institucional do Tribunal, como guardião precípua da Constituição Federal, na articulação de soluções efetivas para um problema federativo que, de longa data, assola o País.

## 2. O que é “Guerra Fiscal” ?

O fenômeno da guerra fiscal pode ser descrito como um caso de concorrência fiscal predatória, no qual os Estados-membros e o Distrito Federal utilizam-se da concessão de benefícios fiscais, na legislação de ICMS, para atrair ou conservar investimentos privados em seus territórios.

Trata-se, essencialmente, de uma competição fiscal entre entes federados, levada a cabo com instrumentos tributários genericamente descritos como “benefícios fiscais”, noção que

---

<sup>4</sup><http://stf.jus.br>.

<sup>5</sup><http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/pesquisarProcesso.asp>.

<sup>6</sup><http://stf.jus.br/portal/processo/pesquisarProcesso.asp>.

abarcam um largo rol de mecanismos fiscais voltados ao favorecimento de certa classe de contribuinte ou segmento econômico (CORREIA NETO, 2016, p.131-132).

Luiz Gurgel de Faria (2010, p. 129) define o fenômeno nos seguintes termos:

A expressão guerra fiscal retrata uma situação de disputa econômica entre entes autônomos, possuidores de competência tributária, que visam obter para seus respectivos territórios um determinado empreendimento econômico, oferecendo, para tanto, benefícios para atrair as pessoas interessadas, sejam vantagens de ordem tributária ou de outra natureza, como infraestrutura, capacitação de recursos humanos, disponibilização de crédito a menor custo, dentre outras.

A bem da verdade, não há apenas uma “guerra fiscal” em curso no Brasil. Conflitos similares se processam também envolvendo outros impostos, como o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), cada qual com características e desafios próprios, alguns deles, inclusive, chegando à apreciação do Supremo Tribunal Federal. Veja-se, por exemplo, a decisão proferida na ADPF 190, em que se contestava a constitucionalidade de lei do Município de Poá (SP) que reduziu a base de cálculo do ISSQN na localidade, e também o reconhecimento de repercussão geral no ARE 784.682, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, no qual se discute o local de pagamento do IPVA “se em favor do estado no qual se encontra sediado ou domiciliado o contribuinte ou onde registrado e licenciado o veículo automotor cuja propriedade constitui fato gerador do tributo” (BRASIL, 2014). No entanto, o caso mais grave de concorrência fiscal – seja pela perda de arrecadação, seja pelos demais efeitos econômicos que enseja – é o que se efetiva no âmbito da legislação de ICMS.

Os conflitos tributários entre entes federados também não são exatamente uma prática nova no País. Já se tem notícia de expedientes semelhantes desde a República Velha, usando-se, à época, de agravamentos tributários em vez de desonerações (BERCOVICI, 2003, p. 173). O problema, no entanto, acirrou-se nas últimas décadas, especialmente diante da falta de uma política de desenvolvimento nacional e regional eficiente e da perda de capacidade de investimento público por parte do Governo Federal e, sobretudo, por parte dos governos estaduais (FARIA, 2010, p. 135). Nesse cenário, as desonerações tributárias concedidas no âmbito da legislação do ICMS passam, assim, a representar um expediente tão frequente quanto indesejável para atração de investimentos privados.

O discurso político que justifica os programas de incentivo, no âmbito do ICMS, é, volta e meia, o mesmo: o desenvolvimento econômico-regional por meio de geração de emprego e renda. Ou seja, disputam-se investimentos privados à custa de receitas tributárias do ICMS. E quase nunca há estudos consistentes em que se avaliem se os custos implicados – isto é, o impacto orçamentário das renúncias fiscais – são, de fato, compatíveis com os objetivos pretendidos.

Os perversos efeitos econômicos da guerra fiscal são também conhecidos de longa data. Para os Estados, a perda global de arrecadação<sup>7</sup> é consequência evidente da adoção de medidas

<sup>7</sup> A renúncia fiscal tem impacto significativo na receita dos Estados. O Estado do Amazonas, por exemplo, no ano de 2016, teve uma perda relativa de receita na ordem de -32,88%. O Estado do Rio de Janeiro, também no ano de 2016, obteve decréscimo de receita no percentual de -10,95% e estimativa de perda relativa de receita ainda maior

de concorrência fiscal predatória, que acabam por conduzir os entes federados a uma “corrida ao fundo do poço”<sup>8</sup>, para usar a conhecida expressão da literatura do federalismo fiscal.<sup>9</sup> Mesmo do ponto de vista dos contribuintes, o efeito de incentivo gerado pelas desonerações vem, em geral, acompanhado de insegurança jurídica, tanto pela precariedade das vantagens com que lhes acenam os governos estaduais quanto pelo risco jurídico envolvido, diante das possíveis retaliações que contra si podem ser dirigidas por parte de outros entes (CARVALHO, 2012, p. 25).

Embora a guerra fiscal no âmbito do ICMS não seja a única em andamento no Brasil, esse conflito diferencia-se por revelar características jurídicas próprias e estatura constitucional peculiar. Com efeito, a concorrência entre os Estados-membros ganha forma jurídica por meio do exercício da competência do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, que autoriza os Estados e o Distrito Federal a instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Valendo dessa atribuição legislativa e do fato de o regime de arrecadação desse imposto concentrar-se principalmente no Estado de origem, os Estados e o Distrito Federal recebem toda sorte de arranjos tributários – isenções, créditos presumidos, reduções de base de cálculo, etc. – a fim de desonerar os contribuintes para que se instalem em seu território (MENDES, 2004, p. 457-458).

A prática tem restrições claras no nível do próprio texto constitucional que, no entanto, não são capazes de evitar a perpetuação da disputa. De acordo com a Constituição, o benefício fiscal não pode ser concedido sem observar o disposto no art. 150, §6º, que exige lei específica, e também a previsão do art. 155, § 2º, XII, “g”, que remete ao procedimento previsto em lei complementar, atualmente, a Lei Complementar n. 24/1975. Fora dessas hipóteses, a concessão é indevida, desrespeita a própria Constituição Federal.

Essa disciplina não é, todavia, suficiente para pôr termo ao conflito. E, por isso, o Supremo Tribunal Federal é frequentemente chamado a decidir disputas federativas envolvendo a concessão de incentivos fiscais irregulares, bem como a pronunciar-se quanto aos efeitos dessa prática em relação aos particulares.

---

para o ano de 2018, de -12,09%. No ano de 2016, os Estados da Bahia e Pernambuco tiveram as menores perdas relativas de receita, -0,01% e -0,88%, respectivamente. Já o Estado de São Paulo obteve perda relativa de receita na ordem de -7,45% no ano de 2016, perspectiva de perda de -7,48% para o ano corrente e projeção de perda relativa de receita de -7,51% para o ano de 2018. As perdas relativas de receita da União, em razão da renúncia tributária, referentes aos anos de 2016, 2017 e 2018, são, respectivamente, -17,21%, -16,86% e -16,95% (SZELBRACIKOWSKI, 2016, p. 71).

<sup>8</sup> No idioma original: “*racetothetobottom*”.

<sup>9</sup> Comparando os montantes de renúncia de receita entre União e Estados, José Roberto Afonso destaca que “em 2012, a renúncia dos estados que a informaram representou 15,6% da arrecadação de ICMS e equivalente a 1,2% do PIB, enquanto a Receita Federal estimou a sua renúncia para o mesmo ano em 20% da receita administrada e equivalente a 3,2% do PIB. As proporções se assemelham porque a receita administrada da União superava em 2,7 vezes o ICMS arrecadado pelos estados, e essa também era a razão observada entre as duas renúncias – ou seja, benefícios igualmente elevados. Somados, se chega a uma renúncia agregada de 4,4% do PIB” (AFONSO, 2014, p.40).

### 3. O Supremo Tribunal Federal e a Guerra Fiscal

Como está claro, a guerra fiscal em matéria de ICMS é fundamentalmente um conflito federativo. Essa característica, aliada à rigidez do nosso sistema tributário e a densidade constitucional das disposições ofendidas, fazem do STF o lócus preferencial de embate entre os diferentes entes subnacionais. A maior parte das controvérsias jurídicas suscitadas no âmbito da guerra fiscal de ICMS diz respeito a questões constitucionais, a demandar resposta em única ou última instância do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle de constitucionalidade, abstrato (*e.g.* em ADI, ADO ou ADPF) ou concreto (*e.g.* em recurso extraordinário).

O papel do Supremo Tribunal Federal, nesse quadro, é particularmente destacado. Cabe ao Tribunal conhecer originariamente das ações diretas propostas contra atos normativos estaduais que concedam benefícios fiscais irregulares, o que é feito, aliás, com indesejável frequência. É no STF que os Estados, por meio de ação direta, questionam a validade dos atos normativos por meio dos quais ganha forma jurídica a guerra fiscal.

A dinâmica dessa disputa e seus contornos jurídicos são há muito conhecidos. Os Estados prejudicados questionam, geralmente por meio de ação direta de inconstitucionalidade, benefícios fiscais concedidos por outros Estados ou pelo Distrito Federal de maneira unilateral, em desacordo com o art. 155, § 2º, XII, “g”, do texto constitucional. O mais comum, é que o Tribunal seja provocado por Governadores insatisfeitos com a política fiscal predatória estabelecida por outros entes federados do mesmo nível. É o caso, por exemplo, da ADI 3794, de relatoria do Ministro Roberto Barroso, DJe 1º.8.2011, proposta pelo Governador do Estado do Paraná, e da ADI 2157 de relatoria do Ministro Moreira Alves, DJ 6.6.2003, proposta pelo Governador do Estado de São Paulo. Esses seriam casos típicos de guerra fiscal no STF.

Embora menos numerosos, existem também, entre os julgados do Tribunal, ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas por outros legitimados constitucionais, como o Procurador-Geral da República<sup>10</sup> e entidades de classe de âmbito nacional<sup>11</sup>, e também pelo Governador do próprio Estado de onde provém a lei questionada, em geral, editada por força de iniciativa parlamentar<sup>12</sup>.

Qualquer que seja o legitimado, essa é a forma mais usual de atuação do STF na matéria: o julgamento de ações diretas de inconstitucionalidade, nas quais se discute a validade de benefícios fiscais concedidos unilateralmente. Mas não é a única. A análise dos julgados, das ações em tramitação e dos recursos com repercussão geral reconhecida permite identificar, ao menos, oito principais temas a respeito da guerra fiscal em ICMS submetidas ao STF. São eles: (1) exigência de convênio, nos termos da Lei Complementar n.24/1975, para concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS; (2) natureza jurídica (autorizativa ou impositiva) dos convênios; (3) instrumento introdutor do benefício fiscal na legislação estadual; (4) exigência unanimidade no âmbito do CONFAZ; (5) validade da adoção de medidas de retaliação unilateral por parte da legislação estadual, tais como o estorno de créditos decorrentes de benefícios fis-

<sup>10</sup>Por exemplo, ADI 3246, Relator Ministro Carlos Britto, DJ 1º.9.2006.

<sup>11</sup>Por exemplo: ADI 4705 MC-REF, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJe 18.6.2012.

<sup>12</sup> Por exemplo: ADI-MC 3936 MC, Relator Ministro GILMAR MENDES, DJe 8.11.2007.

cais irregulares;(6) modulação de efeitos em matéria de guerra fiscal; (7) validade de leis editadas para convalidação de benefícios irregulares anteriormente concedidos; e (8) viabilidade de aprovação de proposta de súmula vinculante na matéria e de restrição temporal dos seus efeitos;

O rol, evidentemente, não é exaustivo e inclui casos já decididos e orientações pacificadas na Corte, como também controvérsias ainda não decididas ou cuja orientação ainda é polêmica no Tribunal. Os tópicos seguintes são dedicados ao exame de cada uma dessas questões.

## 2.1 Necessidade de Convênio

Já se disse que os conflitos compreendidos no âmbito da guerra fiscal de ICMS costumam chegar ao Supremo Tribunal Federal por meio de ações diretas de inconstitucionalidade propostas por Governadores de Estado. Nas ações, questionam-se atos normativos estaduais e distritais – leis ou atos normativos infralegais – que concedem benefícios fiscais das mais variadas espécies, sem observância do procedimento prescrito na Lei Complementar n. 24/1975.

A lista de espécies de benefícios fiscais abarcada pelas ações é tão ampla quanto o rol previsto no artigo 1º da Lei Complementar n. 24/1975. Inclui: isenções, redução da base de cálculo, créditos presumidos, previsões de devolução (direta ou indireta) de ICMS e qualquer outro incentivo fiscal ou financeiro-fiscal concedido na legislação desse imposto. Na ADI 1179, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, por exemplo, o Tribunal discutiu a constitucionalidade da Lei n. 2.273/1994 do Estado do Rio de Janeiro que estabelecia prazo especial para pagamento do ICMS de cinco anos, além reduzir em 40% a correção monetária aplicável no período (BRASIL, 2002).

Em todos esses julgados, a orientação do STF é, de longa data, a mesma: a concessão unilateral de benefícios fiscais em matéria de ICMS, pelos Estados e pelo Distrito Federal, é inconstitucional. Para que seja válida, a legislação deve observar o procedimento a que se refere o art. 155, § 2º, XII, “g”, do texto constitucional, que prescreve deliberação obrigatória dos Estados e do Distrito Federal, na forma de lei complementar, para concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS.

O procedimento ainda é o previsto na Lei Complementar n. 24/1975, já que, após a Constituição de 1988, não chegou a ser editada nova lei complementar sobre a matéria. A lei determina que os benefícios fiscais serão concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, mediante decisão unânime (artigo 1º), e revogados, pelo quórum de quatro quintos (artigo 2º, §2º). Ou seja, qualquer dos Estados e o Distrito Federal, se pretender estabelecer programas de benefícios fiscais em ICMS, devem antes obter a anuência dos demais entes no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). A falta do convênio afeta a própria validade da medida, na linha da jurisprudência consolidada do Tribunal.

É interessante observar que nem a exigência de anuência por parte dos demais Estados e do Distrito Federal, tampouco o quórum de unanimidade estão expressos no texto constitucional em vigor. São exigências da Lei Complementar n. 24/1975. Ainda assim, a falta de aprovação no CONFAZ não é tomada pelo STF como caso de ofensa reflexa, o que impediria o conhecimento das ADI. É entendida como afronta direta ao disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

A posição do STF a respeito do tema tem sido uniforme no correr dos anos e não parece haver indícios de que esteja em via de mudar: concedidos sem atendimento ao procedimento

previsto na Lei Complementar n. 24/1975, os benefícios fiscais na legislação do ICMS são inconstitucionais.

Há, contudo, pelo menos um julgado entre os precedentes do STF em que o Tribunal não declarou a inconstitucionalidade de lei estadual que concedia exoneração tributária sem atenção ao procedimento previsto na lei complementar. Trata-se da ADI 3421, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, DJe 28.5.2010. No caso, discutia-se a validade da Lei Estadual n. 14.586, de 28 de dezembro de 2004, do Estado do Paraná, que “proíbe a cobrança de ICMS nas contas de serviços públicos estaduais à igrejas e templos de qualquer culto” (BRASIL, 2010).

O Tribunal julgou improcedente a ação direta de inconstitucionalidade, para reconhecer a constitucionalidade da lei do Estado do Paraná, nos termos do voto do relator, ao fundamento de que a situação prevista em lei não estaria ao alcance da Lei Complementar n. 24/1975, nem compreendida no âmbito da guerra fiscal. Seria, por isso, inaplicável a regra do art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

Contrastando o precedente com o quadro geral da jurisprudência do STF, Carlos Alexandre de Azevedo Campos (2014, p. 225) destaca que o Tribunal, na maior parte dos casos que enfrenta em matéria de benefícios fiscais em ICMS, limita-se à análise formal da lei de incentivo, perscrutando apenas se o ato normativo impugnado foi precedido da celebração de convênio interestadual. A falta de convênio é tomada como razão suficiente para a declaração de inconstitucionalidade da lei.

No caso da lei paranaense, fugindo à regra, a Corte concedeu interpretação teleológica à regra do art. 155, §2º, XII, “g”, da Constituição, para restringir seu alcance a casos em que a exoneração fiscal concedida represente, de fato, como instrumento de disputa federativa. Crítico em relação à jurisprudência do Tribunal, Campos defende uma interpretação mais estreita do conceito de guerra fiscal e menos formalista, de modo a “assegurar a harmonia do federalismo fiscal, sem amesquinhar a possibilidade de os estados promoverem, quando do uso da função extrafiscal do imposto, valores políticos e sociais que a ordem constitucional reconheça relevantes” (CAMPOS, 2014, p. 229-230).

A posição é semelhante à de Ricardo Ribeiro Lodi. Segundo o autor, a manutenção da autonomia local deve ser restringida somente se houver risco à preservação do federalismo fiscal, não para todo e qualquer exoneração fiscal concedidas pelos Estados-membros. Seria o caso, segundo Lodi, dos “benefícios fiscais vinculados à exploração de atividade que, pelas suas características, não poderia ser efetivada em outro Estado, como a extração mineral, por exemplo”. Afinal, em tal situação, “os benefícios concedidos por outros Estados não teriam o condão de afastar o empreendedor do local onde a operação precisa ser desenvolvida, não havendo que se falar em guerra fiscal ensejadora da limitação da autonomia local” (LODI, 2012, p. 8-10).

Até o momento, essa não é a interpretação que prevalece no STF. O precedente firmado na ADI 3421, embora possa servir de importante vetor de interpretação para se definir o escopo e o alcance das regras que restringem a concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS, não parece indicar propriamente uma releitura da orientação tradicional do STF. O entendimento segue o mesmo: as exonerações unilaterais na legislação de ICMS são inválidas.

## 2.2 Natureza Jurídica dos Convênios

Outra questão já examinada pelo Tribunal diz respeito à natureza jurídica dos convênios em matéria de ICMS, de que trata a Lei Complementar n. 25/1975. É que, embora a lei exija a prévia celebração de convênio, não esclarece a natureza/eficácia dos convênios celebrados no âmbito do CONFAZ. Em outras palavras, os convênios *concedem* os benefícios fiscais ou apenas *autorizam* sua concessão por parte da legislação estadual?

A questão foi recentemente enfrentada no RE 635.688, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, DJe 13.1.2015, processo-paradigma da repercussão geral. No caso, discutia-se o “aproveitamento integral dos créditos relativos ao ICMS pago na operação antecedente, nas hipóteses em que a operação subsequente é beneficiada pela redução da base de cálculo”. Tratava-se de definir se a redução de base de cálculo podem ser tomada como “isenção”, para fins de aplicação das restrições previstas nas alíneas “a” e “b” do inciso II, do § 2º, do art. 155, da Constituição Federal (BRASIL, 2015a).

Assentou-se, na decisão, a natureza autorizativa dos convênios, em vez de impositiva. São, portanto, condição *necessária* para a concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS, nas hipóteses previstas no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, mas não *suficiente*.<sup>13</sup> Desse modo, celebrado o convênio, estão autorizados os Estados a conceder, se assim lhes parecer adequado, a exoneração fiscal em questão, nos termos da legislação estadual ou distrital que deverá ser editada.

Tal orientação remete-nos à questão seguinte, que diz respeito à forma de introduzir o benefício fiscal na legislação estadual.

## 2.3 Instrumento introdutor no ordenamento estadual

Fixada esta premissa de que os convênios autorizam – não obrigam – a concessão dos benefícios fiscais a que se referem, a questão seguinte está em definir a maneira como devem ser introduzidos pela legislação estadual ou distrital, conforme o caso.

Com fundamento no *caput* do artigo 4º da Lei Complementar n. 24/1975, é frequente a ratificação – e, portanto, concessão de benefícios fiscais –, por meio de atos normativos infra-legais, em contradição com o disposto no §6º do art. 150, da Constituição Federal, que determina que “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 [...]”.

Há, entre os precedentes do Supremo Tribunal Federal, benefícios introduzidos por instrumentos variados: leis<sup>14</sup>, decretos legislativos<sup>15</sup>, decretos executivos<sup>16</sup>. Na prática, é comum que os incentivos fiscais sejam internalizados por meio de decretos de Governadores de Estado, a despeito da crítica doutrina brasileira que, de longa data, defende a necessidade de ato legislativo na espécie (CARRAZZA, 2006, p. 422-430).

A rigor, não parece que a questão tenha sido diretamente enfrentada até o julgamento, em sede de repercussão geral, do RE 635688, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, DJe

<sup>13</sup>No mesmo sentido: RE-AGR n. 630.705, relator Ministro Dias Toffoli, DJe 13.2.2013.

<sup>14</sup>Por exemplo: ADI 1587, relator Min. Octavio Gallotti, DJ 7.12.2000.

<sup>15</sup>Por exemplo: RE 539.130, relatora Min. Elle Gracie, Segunda Turma, DJe 5.2.2010.

<sup>16</sup>Por exemplo: ADI 4152, relator Min. Cezar Peluso, DJe 20.09.2011 e RE 586.560, relator Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 4.9. 2012.



13.1.2015. Nele, ficou assentada a necessidade de ato legislativo para a introdução do benefício na legislação estadual, em que pese a prática corrente de se lançar mão de decreto executivo para esse fim.

Ao que parece, trata-se da orientação atual do Tribunal na matéria. Combinam-se as normas do art. 155, § 2º, XII, “g” e do art. 150, § 6º, para determinar que os convênios são necessários, mas não bastam: é preciso lei estadual para que o incentivo fiscal seja introduzido na ordem jurídica do Estado concedente.

## 2.4 Exigências de Unanimidade para Concessão de Benefícios Fiscais

Entre as ações que ainda aguardam julgamento no STF está a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 198, ajuizada pelo Governador do Distrito Federal, em face dos arts. 2º, § 2º, e 4º da Lei Complementar n. 24/1975, que preveem deliberação unânime para concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS e ratificação tácita dos convênios, se transcorrido *in albis* o prazo legal.

Na inicial, argumenta-se que a unanimidade para concessão de benefícios fiscais violaria o princípio democrático (arts. 1º e 3º), autonomia dos entes federativos e o princípio da proporcionalidade. A deliberação unânime, segundo aduz o requerente, não respeita a vontade da maioria, na medida em que concede a qualquer Estado-membro a capacidade de impor unilateralmente sua vontade, por meio do poder de veto que a exigência de votação uníssona implica.

A argumentação do requerente é que a unanimidade não é exigida pela Constituição Federal de 1988 para nenhuma aprovação de ordem legislativa, nem mesmo para reforma do próprio texto constitucional, que requer aprovação de três quintos dos votos dos membros de cada uma das Casas legislativas (art. 60, §2º). Exigir deliberação unânime, em vez de promover o diálogo e a harmoniza na Federação, acirra a guerra fiscal.

O mérito da ação não foi ainda decidido. A liminar, no entanto, foi indeferida monocraticamente pelo relator, Ministro Dias Toffoli, em 2009, ao fundamento de que “os artigos objeto da presente ação encontram-se em vigor há mais de 34 anos, sendo certo que, 21 desses anos, decorreram já sob a égide da Constituição Federal de 1988” (BRASIL, 2009). Consignou, ademais, que o Tribunal vem aplicando a lei há anos, como se verifica em diversos precedentes da Corte.

Com efeito, militam em favor da recepção da lei, sua reiterada aplicação, pelo Supremo Tribunal Federal, em todos os casos em que declarou a inconstitucionalidade de lei concessiva por falta de prévia celebração de convênio e a expressa menção constante no art. 34, §8º, do ADCT. Há, inclusive, precedentes do Plenário que afirmam a recepção da Lei Complementar n. 24/1975 pela ordem constitucional de 1988, como, por exemplo, no julgamento da ADI 2.549, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski.

Quanto à questão de fundo trazida na ADPF, pode-se afirmar, em síntese, que a Corte se vê diante de três caminhos de interpretação. O primeiro é declarar que a exigência de unanimidade simplesmente é incompatível com a ordem constitucional em vigor e, por conseguinte, não foi recepcionada. Isso significa afirmar que o quórum de unanimidade estaria fora da margem de discricionariedade política do legislador, e, por isso, não pode ser adotado pela legisla-

ção editada com base no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição. O segundo é adotar a orientação radicalmente oposta e entender que a unanimidade não apenas é compatível como a Constituição em vigor, mas é, na verdade, obrigatória, por conta do perfil nacional do ICMS. Seria inválido, segundo essa leitura, a escolha de qualquer outro quórum de deliberação. A terceira via é intermediária. Toma a exigência de deliberação unânime como uma das opções legislativas válidas que podem ser adotadas pelo legislador. Não é obrigatória nem proibida.

A segunda via – isto é, o reconhecimento da unanimidade como imposição constitucional – é defendida, entre os juristas, por Ives Gandra da Silva Martins. O autor sustenta a tese em parecer elaborado em resposta à consulta da Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de São Paulo e a Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo – Fecomercio, bem como outros estudos publicados a respeito do tema. (MARTINS, 2012a, 2012b; MARTINS e CARVALHO, 2012)

O autor defende que a unanimidade prevista hoje na Lei Complementar n. 24/1975 é decorrência da “vocação nacional” do ICMS, no quadro da ordem constitucional de 1988. De-flui, assim, da disciplina constitucional dos alíquotas dos ICMS, prevista no art. 155, § 2º, IV, V e VI, da Constituição Federal de 1988. O autor enxerga na expressão “salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal”, constante do inciso VI<sup>17</sup>, a imposição de que a anuência de todos os Estados-membros e do Distrito Federal seria necessária para a adoção de alíquotas internas inferiores às previstas para as operações interestaduais.

Ademais, entende também que somente à União seria dado dispor sobre política de desenvolvimento regional. Fundamenta seu entendimento especialmente no texto do art. 151, I, da Constituição, que veda o emprego de tributo que implique preferência em favor de Estado, Município ou do Distrito Federal, mas excepciona a “concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

A conclusão de Martins é que a exigência de unanimidade seria uma decorrência da própria forma federativa e estaria, portanto, sob a proteção da cláusula pétrea prevista no art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal, que veda emendas tendentes a abolir “a forma federativa de Estado”. O debate legislativo, segundo essa visão, estaria interdito quanto ao quórum legislativo, que não poderia ser outro a não ser o de concordância uníssona.

Em sentido diverso, Tercio Sampaio Ferraz Junior argumenta que a “Constituição não exige consenso unânime nem a unanimidade é a hipótese mais adequada ao Estado Democrático de Direito em que se constitui a República Federativa” (FERRAZ JUNIOR, 2012). Para o autor, a exigência de unanimidade “desequilibra a relação econômica entre as unidades federadas, na medida em que engessam e solidificam as desigualdades ao emperrar as mudanças”. Assim, não se promove o diálogo e o concerto entre os entes federados. Muito pelo contrário: “torna-o impossível ao perverter o sentido da relação regra/exceção: torna-se regra excepcionar (vetar) o que contraria a adesão de todos; é o que acaba por fazer da deliberação conjunta uma espécie de regra sem exceção: ou é unânime ou não existe (é nula)” (FERRAZ JUNIOR, 2012).

---

<sup>17</sup>A redação do art. 155, § 2º, VI, da Constituição Federal de 1988 é esta: “salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, “g”, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais”.

Na mesma linha, Fernando Facury Scaff aponta que a unanimidade decisória no CONFAZ seria um “contrabando normativo autoritário”, que remanesce no sistema jurídico brasileiro como resquício de um período autoritário felizmente superado pela ordem constitucional de 1988. Trata-se da única regra de aprovação unânime no direito brasileiro. A norma permite que qualquer Estado, isoladamente, possa bloquear um debate relativo a programas de incentivo vitais para toda uma região do país, ferindo assim o princípio federativo e o princípio democrático (SCAFF, 2014).

Enquanto o STF não julga a ADPF, o Congresso Nacional discute a alteração do quórum de deliberação do CONFAZ para a concessão de benefícios fiscais. A matéria foi objeto do Projeto de Lei Complementar n. 238 (PLP 238/2013), do Poder Executivo, mas não chegou a integrar a redação final da proposição que foi convertida na Lei Complementar n. 148/2014, que trata exclusivamente de dívida pública.

A disciplina do quórum de votação, notadamente para remissão de créditos e reinstituição de benefícios fiscais, também foi objeto do Projeto de Lei Complementar n. 130/2013, de autoria da Senadora Lucia Vânia. Aprovado no Senado Federal, a proposição tramitou na Câmara dos Deputados, como Projeto de Lei Complementar n.54/2015, dando lugar à Lei Complementar n. 160/2015.

Afastando o quórum de unanimidade da Lei Complementar n. 24/1975, a Lei Complementar n. 160/2015 autoriza os Estados e o Distrito Federal a celebrar convênios a fim de conceder “a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar” e também permite a reinstituição dessas mesmas medidas de incentivo (isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais).

Para tanto, o art. 2º da lei de 2015 estabelece que o convênio seja aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo, 2/3 (dois terços) das unidades federadas e 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País. Esse quórum, no entanto, aplica-se apenas às hipóteses de remissão dos créditos tributários constituídos em decorrência de benefícios irregulares e reinstituição dos referidos benefícios. Não substitui o quórum da Lei Complementar n. 24/1975, que segue em vigor para os demais casos.

## 2.5 Estorno unilateral de créditos fiscais (“glosa fiscal”)

Outra matéria que também aguarda julgamento no STF é a validade de adoção de medidas unilaterais de retaliação por Estado-membro em face de benefícios fiscais concedidos de forma irregular por outros entes federados, na forma de anulação unilateral dos créditos – “glosa de créditos” – decorrentes de benefícios fiscais concedidos por outras unidades federativas sem a observância do previsto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

A chamada “glosa de créditos”, no jargão fiscal, significa “a invalidação dos créditos relativos às operações anteriores (entradas), não mais podendo ser abatidos nas operações subsequentes (saídas)”, a despeito do que determina o preceito constitucional da não cumulatividade, previsto no art. 155, da Constituição (PEIXOTO, 2007, p. 85). Trata-se de negar ao adquirente de mercadorias o crédito de ICMS destacado em notas fiscais, quando provenientes de

Estados em que vigorem benefícios fiscais concedidos irregularmente. A controvérsia expõe as repercussões da guerra fiscal quanto ao contribuinte e a insegurança jurídica que o conflito pode implicar para a atividade econômica.

A questão constitucional teve repercussão geral reconhecida no RE 628.075, de relatoria do Ministro Edson Fachin, tema 490 da sistemática, no qual se discute a validade de adoção de medidas unilaterais de retaliação por Estado-membro em face de benefícios fiscais irregularmente concedidos por outros entes da federação. Está em xeque a constitucionalidade de atos normativos estaduais que determinar a anulação unilateral dos créditos – glosa de créditos – decorrentes de benefícios fiscais concedidos por outras unidades federativas sem a observância do previsto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

Argumenta-se, em favor do contribuinte, que a Constituição não permite que os próprios Estados considerem nulas as leis de outras entidades federadas, antes de qualquer decisão do STF a respeito da lei. A glosa fiscal também não encontraria respaldo entre as exceções ao princípio da não cumulatividade, que tem restrições expressas e taxativas no próprio texto constitucional. Por outro lado, os contribuintes adquirentes não poderiam, agindo de boa-fé, ser penalizados por irregularidades a que não deram causa, simplesmente por terem se creditado do valor destacado na nota fiscal que acompanha as mercadorias (CASQUET; VICECONTI, 2014, p. 112; COELHO; DERZI, 2014, p. 186-187).

O recurso ainda aguarda julgamento. De todo modo, a questão não é propriamente nova, embora tenha se agravado nos últimos anos, diante da intensificação da adoção desse tipo de prática por parte dos Estados. A adoção de medidas dessa natureza encontra respaldo na previsão do art. 8º da Lei Complementar n. 24/1975. A disposição estabelece que a inobservância dos procedimentos previstos na lei acarretará, cumulativamente, duas sanções: (1) a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; e (2) a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Além dessas, o parágrafo único do artigo 8º acrescenta ainda, à guisa de sanção, a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação dos Estados, sanções de duvidosa constitucionalidade.

O Estado de São Paulo, por exemplo, consolidou essa prática por meio do Comunicado CAT n. 36/04 da Coordenadoria da Administração Tributária do Estado de São Paulo<sup>18</sup>, que, nos seus próprios termos, “esclarece sobre a impossibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações amparadas por benefícios fiscais de ICMS não autorizados por convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n. 24, de 7-1-1975”. O Comunicado lista os benefícios fiscais sujeitos à glosa fiscal por parte do Fisco paulista e estabelece que o crédito de ICMS relativo à entrada de mercadoria remetida ou de serviço prestado a estabelecimento localizado em território paulista, por estabelecimento localizado em outra

---

<sup>18</sup>O Comunicado CAT 36 foi questionado por meio de ação direta de inconstitucionalidade no STF (ADI 3350, Relator Ministro Gilmar Mendes, Dje 31.10.2008). O Tribunal, no entanto, não conheceu da ADI por entender que se tratava de “mero ato administrativo desprovido de normatividade, isto é, não é ato normativo autônomo, geral e abstrato e, portanto, não pode ser submetido à fiscalização abstrata de sua constitucionalidade”, no termos do voto do Relator Ministro Gilmar Mendes (BRASIL, 2008).

unidade federada que se beneficie com incentivos fiscais “somente será admitido até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela unidade federada de origem”.

Além do artigo 8º da Lei Complementar n. 24/1975, embasa a atuação do Fisco paulista o art. 36, § 3º, da Lei Estadual n. 6.374/1989 de São Paulo, que institui o ICMS e estabelece:

§ 3º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no Artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal.

A prática de glosa fiscal, como se sabe, não é exclusiva do Estado de São Paulo. Medidas dessa natureza são também adotadas por outras entidades da federação, tais como Rio Grande do Sul<sup>19</sup>, Mato Grosso<sup>20</sup>, Mato Grosso do Sul<sup>21</sup>, Minas Gerais<sup>22</sup>, Bahia<sup>23</sup> e Espírito Santo<sup>24</sup>.

Cada qual à sua maneira, diferentes Estados vêm adotando formas de retaliação unilateral contra benefícios fiscais concedidos de forma irregular, sem atenção ao procedimento previsto na Lei Complementar n. 24/1975.

A decisão do STF em sede de repercussão geral deverá, portanto, demarcar o espectro de validade das sanções aplicáveis em matéria de guerra fiscal no âmbito do ICMS e definir se as consequências previstas na referida lei complementar foram recepcionadas pela ordem constitucional em vigor.

Contra a validade dessas medidas e, em especial, da prática de glosa de créditos, pesam, entre outros argumentos, a insegurança jurídica gerada para o contribuinte de boa-fé, que não pode ser responsabilizado por ato a que não deu causa, e também a impossibilidade de o Estado de destino realizar a cobrança de crédito decorrente de fato gerador ocorrido fora do seu território, no Estado de origem.

O caso a ser julgado na sistemática da repercussão geral, não será o primeiro em que o STF enfrentará o tema de estorno unilateral de créditos em decorrência de benefícios fiscais irregulares. Entre os precedentes do Tribunal, há julgado de 1975, o RE 76.954/SP, de relatoria do Ministro Oswaldo Trigueiro, no qual se discutia, já à época, a glosa de créditos promovida pelo Estado de São Paulo em relação a créditos de correntes de incentivo concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul. O incentivo fiscal em questão, consistia em restituir aos contribuintes, o valor do imposto recolhido (na época o ICM), com escopo de ser alocado para investimentos industriais. O Primeira Turma do STF negou provimento, por entender que “o contribuinte beneficiado por isenção ou incentivo, no Estado produtor, não está sujeito ao tributo correspondente, no Estado consumidor”. No presente caso, julgado no ano de 1975, e nos demais julgamentos até o ano de 2005, o entendimento do STF foi no sentido de serem indevidas as glosas de crédito (TROIANELLI, 2013, p. 75).

<sup>19</sup> Lei n. 10.297/1996, do Estado do Rio Grande do Sul.

<sup>20</sup> Lei n. 10.421/2016, do Estado do Mato Grosso.

<sup>21</sup> Decreto n. 989/2003, do Estado do Mato Grosso do Sul.

<sup>22</sup> Resolução n. 3.166/2001, do Estado de Minas Gerais.

<sup>23</sup> Decreto n. 14.213/2012, do Estado da Bahia.

<sup>24</sup> Decreto n. 1.090R/2002, do Estado do Espírito Santo.

Em 2005, no entanto, contrariando a tendência de anos anteriores, o Plenário do STF, no julgamento do RE 174.478, julgou constitucional lei estadual que permitia a glosa proporcional, de “créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo” (TROIANELLI, 2013, p. 76-77).

Mais recentemente, em 2010, no julgamento da Ação Cautelar n. 2.611/MG, a Ministra Ellen Gracie, em sede de medida liminar, deferiu a suspensão da “exigibilidade de crédito de ICMS lançado em decorrência da glosa de créditos pelo Estado de destino”, sob o fundamento do princípio da não-cumulatividade assegurado pela Constituição Federal (art. 155, §2º, I), afirmando, também que, mesmo se um benefício fiscal é concedido sem autorização suficiente em convênio, ainda assim, “a pura e simples glosa de créditos apropriados é descabida, porquanto não se compensam as inconstitucionalidades” (TROIANELLI, 2013, p. 77-78).

O julgamento do recurso extraordinário, paradigma da repercussão geral, poderá finalmente pôr termo à controvérsia.

## 2.6 Modulação de efeitos das decisões

Até recentemente o STF não modulava os efeitos das decisões em que declara a inconstitucionalidade de benefícios fiscais estaduais concedidos de forma unilateral, em desacordo com o procedimento previsto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. As ações eram julgadas com eficácia *ex tunc*, ao fundamento de que restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, segundo entendia o Supremo, poderia estimular ainda mais a concorrência fiscal predatória entre os Estados-membros.

O acórdão prolatado nos embargos de declaração opostos na ADI 3794, de relatoria do Ministro Roberto Barroso, julgada em 18.12.2014, é um bom exemplo dessa orientação. Consta na própria ementa o seguinte: “A modulação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade no presente caso consistiria, em essência, incentivo à guerra fiscal, mostrando-se, assim, indevida”.

Recentemente, percebem-se sinais de mudança. O tema da modulação de efeitos chegou a ser discutido em 2014, no julgamento da ADI 429, de relatoria do ministro Luiz Fux. No caso, declarou-se a inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade, pelo prazo de 12 meses, de dispositivo de lei do estado do Ceará que concedia isenção tributária de ICMS “aos implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos, bem como aos veículos automotores de fabricação nacional com até 90 HP de potência adaptados para o uso de pessoas portadoras de deficiência”.

No entanto, a tendência de mudança vê-se, de fato consolidada, a partir da ADI 4481, de relatoria do Ministro Roberto Barroso, julgada em 11.3.2015, em que se discutia validade de lei de incentivo do Estado Paraná, que previa “benefício de suspensão do pagamento do ICMS devido nas operações que especifica estabelecimento industrial paranaense nas importações por aeroportos e portos de Paranaguá e Antonina.

Por maioria, o Tribunal modulou os efeitos de declaração de inconstitucionalidade da lei para operar apenas a partir da data da sessão de julgamento, sem eficácia retroativa. Para justificar a aplicação do art. 27 da Lei n.9.868/1999, o relator consignou que, a despeito de ser remansosa a orientação do Tribunal a respeito do tema, “a norma em exame vigorou por oito anos, com presunção de constitucionalidade, de modo que a atribuição de efeitos retroativos à

declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto e um impacto injusto para os contribuintes”.

Por isso, votou pela modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, sem prejuízo de consignar a sugestão de que, nos casos de guerra fiscal, “os relatores procurem se pronunciar sobre o pedido de [medida] cautelar no primeiro momento possível, trazendo em seguida a decisão ao plenário para referendo”. A falta do provimento cautelar, no caso, aliada ao fato de ter vigorado a lei por oito anos justificariam a restrição temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

A decisão contou com apenas um voto divergente entre os presentes, o do Ministro Marco Aurélio, que destacou o efeito de estímulo que esse tipo de orientação fatalmente causaria em matéria de guerra fiscal. “É menoscabo à Carta da República editar uma lei como essa, em conflito evidente com a Constituição”. E justificava, na mesma linha dos precedentes do Tribunal, que “a sujeição ao convênio unânime nela está em bom vernáculo, para chegar-se ao benefício, e, então, simplesmente, apostar-se na morosidade da Justiça, que, em um futuro próximo, acomodará a situação”.

A orientação adotada da ADI 4481 foi posteriormente ratificada pelo plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento das ADIs 3796 e 2663. Nas duas ações diretas, o Tribunal conferiu eficácia *ex nunc* à decisão, a partir da publicação da ata destes julgamentos, para o fim de preservar situações pretéritas.

Em contrapartida, também parece ter se confirmado a disposição por parte dos relatores, na linha do que se verbalizou nos julgamentos das ADI 4481 e 3796, de avaliar a concessão monocrática de medidas cautelares contra leis de incentivo, *ad referendum* do Plenário, nas novas ações propostas, para evitar a demora no julgamento. Confirmando essa tendência, em 29.3.2017, o Ministro Luiz Fux concedeu a medida cautelar, *ad referendum* do Plenário, para suspender a aplicação de dispositivos da lei de incentivo do Estado do Maranhão – Lei n. 10.259, de 16 de junho de 2015 –, que concedia crédito presumido em matéria de ICMS para participantes de programa de desenvolvimento econômico daquele Estado.

A julgar por esses precedentes, o Tribunal indica tendência à modulação dos efeitos de seus julgamentos, em matéria de guerra fiscal, sempre que houver considerável lapso temporal entre a edição da lei e a decisão do STF, e passará a envidar esforços para reduzir a demora nos julgamentos pela concessão de liminares monocráticas. Como veremos, trata-se de uma sinalização importante também em relação à Proposta de Súmula Vinculante de que trataremos mais adiante.

## 2.7 Convalidação de benefícios fiscais

Outra questão que ainda aguarda julgamento no STF é a da validade de leis estaduais que concedem remissão de dívidas tributárias que surgem por conta da declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais irregulares. Vale dizer, podem os Estados, se obtiverem anuência dos seus pares no âmbito do CONFAZ, perdoar dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais, implementados no âmbito da chamada guerra fiscal do ICMS, assentados inconstitucionais pelo Supremo?

Questão constitucional teve repercussão geral reconhecida pelo STF em 2015 e ainda aguarda julgamento. Trata-se do tema 817 da sistemática da repercussão geral, que tem como

processo paradigma o RE 851.421, inicialmente, de relatoria do Ministro Marco Aurélio. No caso concreto, cuida-se de recurso extraordinário interposto pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal que, julgando ação direta de inconstitucionalidade, declarou a validade de lei distrital que determinou a suspensão da exigibilidade e, ao término desta, a remissão de créditos tributários relativos ao ICMS. Os créditos perdoados pela lei consistem na diferença entre o que deveria ter sido pago sob o regime normal de apuração do imposto e o efetivamente recolhido, por conta de benefícios fiscais concedidos pelo Distrito Federal e já declarados inconstitucionais pelo STF, ante a ausência de prévio convênio.

Em outras palavras, o que fez a lei distrital foi perdoar os créditos relativos ao ICMS que o DF deveria exigir por força de declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais anteriormente concedidos. Trata-se, assim, de um segundo benefício fiscal concedido em favor dos mesmos contribuintes já alcançados pelo primeiro, mas com uma importante diferença: a remissão não foi concedida unilateralmente, foi objeto de prévia anuência por parte dos demais entes no âmbito do CONFAZ.

Ainda no tema, o relator do processo-paradigma, Ministro Marco Aurélio, concedeu medida cautelar na Ação Cautelar n. 3.802, para conceder efeito suspensivo ativo ao recurso extraordinário e, por conseguinte, suspender os efeitos da Lei Distrital n. 4.732, de 2011, bem como sobrestar todos os processos tratando da matéria por esta disciplinada, até o julgamento de mérito do Recurso Extraordinário n. 851.421/DF (BRASIL, 2015).

Fundamentou sua decisão, segundo seu ponto de vista, na “flagrante inconstitucionalidade da Lei Distrital n. 4.732, de 2011, e o possível prejuízo contra o Fisco no valor aproximado de dez bilhões de reais, tenho como subsistente a pretensão cautelar veiculada”. Entendeu o relator, nesse juízo preliminar, que as leis em questão estariam a reestabelecer benefícios fiscais já declarados inconstitucionais pelo STF, contornando obliquamente as deliberações da Corte.

Analisando o caso e a decisão do Ministro Marco Aurélio, José Roberto R. Afonso, Luciano Felício Fuck e Daniel Corrêa Szelbracikowski, enxergam na lei distrital não uma forma de fraudar a decisão do STF, mas um caminho para diálogo institucional e superação da inconstitucionalidade formal apontada no julgamento prévio. Vale dizer, o Distrito Federal buscou corrigir precisamente o vício formal antes apontado pelo STF – a falta de convênio no âmbito do CONFAZ – e, assim fazendo, conseguiu construir a necessária articulação federativa que a deliberação unânime prevista na Lei Complementar n. 24/1975 exige. Não contornou a decisão do STF, não descumpriu-a, deu-lhe, em boa medida, efetividade (AFONSO et al., 2016).

Em fevereiro de 2017, o Ministro Marco Aurélio dá-se por impedido para atuar no RE n. 851.421/DF, e, por isso, o recurso juntamente com a Ação Cautelar n. 3.802 são redistribuídos, passando à relatoria do Ministro Roberto Barroso. O novo relator, em 7 de agosto de 2017, revoga a tutela liminar antes concedida pelo relator originário, em decisão na qual destaca que “o vício que recaía sobre as leis que instituíram esses benefícios não se reproduziu na Lei n. 4.732/2011”. Isso porque “as Leis n. 2.483/1999 e 2.381/1999 não foram precedidas de convênio autorizativo, a Lei n. 4.732/2011 teve respaldo nos Convênios n. 84 e 86 do CONFAZ, tal como exigido pelo art. 155, § 2º, XII, g, da CF/1988”.

O processo paradigma ainda aguarda julgamento. Após o reconhecimento da repercussão geral do tema, foi editada a Lei Complementar n. 160/2015, que, à semelhança do que se fez caso do Distrito Federal, permite a convalidação de benefícios fiscais concedidos de forma



irregular. A aprovação da lei certamente deverá ser levada em conta quando for a julgamento o mérito do recurso.

## 2.8 Proposta de Súmula Vinculante n. 69

Merece especial destaque, na análise da atuação do Supremo Tribunal Federal em matéria de guerra fiscal, a Proposta de Súmula Vinculante (PSV) n. 69, em tramitação na Corte. A proposta, de autoria do Ministro Gilmar Mendes, foi publicada em 23 de abril do ano de 2012, com o seguinte enunciado: “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.”

Como bem se vê, o texto assenta-se em jurisprudência pacífica do Tribunal, no sentido de inconstitucionalidade da concessão unilateral de benefícios, sem observância do procedimento previsto na Lei Complementar n. 24/1975. Afora isso, para justificar a medida, o Ministro Gilmar Ferreira Mendes destacou que, não obstante se tratar de orientação consolidada na jurisprudência da Corte, as legislações estaduais insistem em conceder benefícios fiscais concernentes ao ICMS, sem que haja aprovação no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), situação que fomenta a denominada “guerra fiscal”.

A edição da súmula vinculante pretende oferecer instrumento mais ágio e eficiente para o enfrentamento dos casos de guerra fiscal em matéria de ICMS no STF. Em termos processuais, permitirá o ajuizamento de reclamação constitucional diretamente no STF, sempre que seu teor for contrariado por decisão judicial ou ato administrativo. É certo que não terá o condão de tolher a produção legislativa estadual relativa à concessão de novos incentivos fiscais *per se*, visto que a eficácia vinculante prevista no artigo 103-A do texto constitucional reformado não tem esse alcance. De todo modo, servirá de suporte para impugnação de atos administrativos que, em concreto, enquadrem contribuintes nos programas de incentivo estadual que não observem os requisitos da Lei Complementar n. 24/1975.

### 2.8.1 Controvérsias quanto à aprovação da súmula

Embora a PSV 69 fundamente-se em orientação reiterada e pacífica do STF, sua aprovação não está livre de controvérsias. Discute-se, em especial, estes quatro pontos: o alcance da redação do enunciado, a necessidade de aguardar o desfecho da ADPF 198, o marco temporal da produção de eficácia da súmula e a efetividade prática do novo instrumento.

Quanto ao alcance da Proposta, a crítica estaria na redação ampla que se conferiu ao enunciado. Para os críticos, não seria de todo preciso afirmar que “qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo [...]” ofende o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, como consta na redação proposta. Somente os casos de guerra fiscal propriamente dita teriam esse condão. A orientação acolhida pelo Tribunal na ADI 3421, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, já mencionada, seria um exemplo disso.

A existência de uma ADPF em tramitação contra o quórum de unanimidade previsto na Lei Complementar n. 24/1975 é apresentada como argumento para que se adie a deliberação da proposta de súmula, ao menos até o julgamento definitivo da arguição. A razão é que a decisão

da ADPF faria – na hipótese de declarar-se não recepcionada a lei complementar – cair por terra o fundamento último da súmula, que é o rito de aprovação no âmbito do CONFAZ.

Sustentando essa posição, Saul Tourinho Leal (2012, p. 84) defende também que não se aprove o enunciado antes de definição dos efeitos da glosa unilateral de créditos, questão com repercussão geral foi reconhecida no RE 628.075, que ainda aguarda julgamento. Do contrário, a aprovação da súmula criaria ainda mais insegurança jurídica para os contribuintes alcançados pelos benefícios fiscais irregulares. Para o autor, seria de todo recomendável a discussão conjunta de três temas: a guerra fiscal, o quórum de aprovação dos convênios e a glosa unilateral de créditos de ICMS.

Contra a aprovação da PSV 69, Fernando F. Scaff aponta que a súmula vinculante tornará ainda mais complexo o já grave problema da guerra fiscal entre Estados e o Distrito Federal e acabará aumentando exponencialmente o número de reclamações perante o STF a respeito do tema (SCAFF, 2014). Cético quanto aos efeitos práticos da Súmula, o autor assevera que, em vez de pôr fim ao conflito, o anunciado simplesmente o conduzirá a uma nova fase da disputa, ainda mais grave e menos transparente. “Se hoje ela existe às escâncaras, através de atos normativos publicados nos jornais, esta nova fase, pós-Súmula, será o reinado dos *regimes especiais*”, diz Scaff. Afora a violação do artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, os “*regimes especiais*” – “uma daquelas palavras-bonde, nas quais cabe tudo que se pretende que seja alterado do regime normal do ICMS” – colocarão frequentemente em xeque também os princípios da isonomia e publicidade. (SCAFF, 2014).

Por outro lado, os que defendem a aprovação da proposta de súmula vinculante, argumentam que o instrumento poderá contribuir para que avancem os esforços para a construção de soluções legislativas para a guerra fiscal, o que, aliás, já parece ocorrer com a mera tramitação da Proposta no STF, como se viu na Lei Complementar n. 160/2015. Ademais, uma vez aprovada, o novo instrumento poderia realmente conduzir o país a uma nova fase da disputa, com instrumentos jurídicos mais expeditos do que as usuais ações diretas de inconstitucionalidade, como veremos a seguir.

### 2.8.2 Modulação de efeitos da Súmula?

Um dos pontos mais controvertidos do debate em torno da PSV n. 69 diz respeito ao alcance dos seus efeitos no tempo. Como se sabe, o art. 4º da Lei n. 11.417/2006, que regulamenta o artigo 103-A da Constituição Federal, permite que o STF restrinja os efeitos vinculantes da súmula ou decida que sua eficácia somente terá lugar a partir de outro momento definido pelo Tribunal. Para tanto, os requisitos são de duas ordens: exige-se que existam “razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público”, a justificar a medida, e também que a modulação seja aprovada por, ao menos, 2/3 (dois terços) dos membros do Tribunal, isto é, por oito votos.

A polêmica está essencialmente na maneira como a aprovação da súmula poderia afetar o *passado* da guerra fiscal em ICMS. Vale dizer, restringidos os efeitos temporais da súmula, fixando-se-lhe a eficácia *ex nunc* – em vez de *ex tunc*, como seria natural – o Tribunal estaria a indicar que os benefícios fiscais concedidos unilateralmente antes da aprovação da súmula não seria passíveis de anulação por ofensa ao art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição. Restariam, por assim dizer, convalidados ou, pelo menos, livres do alcance vinculante da súmula, especialmente no que se refere ao cabimento de reclamação constitucional no STF.

Recentes decisões proferidas pelo Tribunal parecem sinalizar no sentido da provável acolhida dessa tese. De fato, como já se disse acima, o Plenário do STF parece ter abraçado a tendência a restringir a eficácia temporal das decisões proferidas em ADI sobre guerra fiscal, de maneira a preservar as situações passadas. Em paralelo, recomenda-se que os relatores apreciem com máxima celeridade possível as medidas cautelares, monocraticamente, de modo a suspender a eficácia das leis impugnadas, antes do julgamento definitivo em Plenário.

Aplicada a mesma orientação quando da deliberação da PSV 69, o STF estará caminhando *pari passu* com Congresso Nacional para adotar uma solução que permita preservar as situações pretéritas, sem deixar de coibir de maneira mais expedita as novas concessões. A modulação dos efeitos da súmula vinculante poderá, portanto, servir de marco temporal para um novo quadro jurídico do conflito federativo conhecido como “guerra fiscal”.

#### 4. Considerações Finais

Quem se debruça sobre o quadro atual da guerra fiscal em ICMS no Brasil não tem dúvidas quanto à importância do papel do Supremo Tribunal Federal nesse conflito federativo. Há décadas o Tribunal tem que lidar com disputas compreendidas no âmbito da chamada “guerra fiscal”, seja no controle difuso, seja no controle concentrado. O conflito, no entanto, persiste e agrava-se.

Embora a orientação do STF esteja há muito assentada no sentido da inconstitucionalidade da concessão unilateral de incentivos fiscais em matéria de ICMS, a atuação do Tribunal parece, até hoje, insuficiente para debelar o conflito federativo em curso. É certo que ainda existem questões por decidir, como, *e.g.*, a validade das medidas de glosa de crédito fiscal, empregadas por diversos Estados-membros da federação. Mas não parece que esta é a razão de ser da persistência da guerra fiscal. O problema situa-se mais propriamente no campo da eficiência do que no da hermenêutica.

Ao que tudo indica, na mesma linha do que se viu com a aprovação da Lei Complementar n. 160, a postura atual do STF preocupa-se em agilizar e endurecer as medidas de combate à concessão unilateral de novos incentivos fiscais, mas sem revolver as situações já consolidadas no tempo. Essa tendência, que já se firmou na modulação de efeitos em ação direta de inconstitucionalidade, será posta à prova quando o Tribunal vier a deliberar sobre a PSV 69.

De todo modo, o quadro geral já parece indicar que o enfretamento da guerra fiscal, como conflito federativo que é, requer a coordenação de esforços entre diferentes integrantes da federação e, fundamentalmente, diálogo no campo legislativo. Esperar que a solução venha diretamente do Supremo Tribunal Federal, *manu militari*, é talvez desejar do Poder Judiciário mais do que ele deve efetivamente oferecer.

#### 5. Referências

AFONSO, José R.; FUCK, Luciano Felício; SZELBRACIKOWSKI, Daniel C. Constitucionalidade das Convalidações de incentivos fiscais acordadas entre os estados. **Revista Opinião Jurídica** (Fortaleza), v. 14, p. 229-248, 2016.

AFONSO, José Roberto (Coord.). *A renúncia tributária do ICMS no Brasil*. Washington: Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2014. Disponível em: <<http://www.gefin.net.br/upload/arquivos/cc16dc55ee89adcd858fff1f6b03e818.pdf>>. Acesso em: 9.12.2017.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1247**. Relator Ministro Celso de Mello. DJ 8.9.1995.

\_\_\_\_\_. **Proposta de Súmula Vinculante n. 69**. Autor: Ministro Gilmar Mendes. DJe. 23.4.2012.

\_\_\_\_\_. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 429**. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ 30.10.2014.

\_\_\_\_\_. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1179**. Relator: Ministro Carlos Velloso. DJ 19.12.2002.

\_\_\_\_\_. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 630.705**. Relator Ministro Dias Toffoli, DJe 13.2.2013.

\_\_\_\_\_. **Agravo Regimental na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3350**. Relator: Ministro Gilmar Mendes. DJe 31.10.2008.

\_\_\_\_\_. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3421**. Relator: Ministro Marco Aurélio. DJe 28.5.2010.

\_\_\_\_\_. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental**. Decisão Monocrática. Relator: Ministro Dias Toffoli. DJe 24.11.2009.

\_\_\_\_\_. **Medida Cautelar na Ação Cautelar n. 3.802**. Relator: Ministro Marco Aurélio. DJe 23.04.2015.

\_\_\_\_\_. **Recurso Extraordinário n. 635688**. Relator: Ministro Gilmar Mendes. DJe 13.1.2015.

\_\_\_\_\_. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 784.682**. Relator: Ministro Marco Aurélio. DJ 25.4.2014.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. ADI 3.421: releitura da “guerra fiscal do ICMS”. In: HORBACH, Beatriz Bastide; FUCK, Luciano Felício. (Org.). **O Supremo por seus Assesores**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 219-230.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 23-p. 94.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. .Direito de creditamento do ICMS constante de nota fiscal regularmente paga. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.222, mar. 2014, p. 165-194.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2016.

CASQUET, Pedro G. M.; VICECONTI, Andressa V. S. Reflexões sobre o atual entendimento jurisprudencial sobre a Guerra Fiscal e sobre a (definitiva) solução do problema. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 221, fev. 2014.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel. A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da redução das Desigualdades Regionais. São Paulo: QuartierLatin, 2010.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Unanimidade ou maioria nas deliberações do CONFAZ: considerações sobre o tema a partir do princípio federativo. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 10, n. 59, p. 9-39, set./out. 2012.

LEAL, Saul Tourinho. Proposta de súmula vinculante da guerra fiscal: múltiplas perspectivas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 204, mar. 2012, p. 79-99.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A unanimidade consensual de Estados e Distrito Federal como requisito para concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS: princípio constitucional fundamental para manutenção do pacto federativo, o que transforma em cláusula imodificável da Lei Suprema: Parecer. **Boletim de direito administrativo**, v. 28, n. 12, p. 1376-1386, dez. 2012.

\_\_\_\_\_. Eventuais Efeitos Prospectivos da Proposta de Súmula Vinculante 69 do STF e a Inteligência da Unanimidade Exigida para Estados e Distrito Federal concederem Estímulos Fiscais como Cláusula Pétrea Constitucional. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. V. 16. São Paulo: Dialética, 2012, p. 182-201.

\_\_\_\_\_. CARVALHO, Paulo de Barros. **GuerraFiscal**: Reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra Fiscal via ICMS: Controle dos Incentivos Fiscais e os Casos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André de Souza Dantas; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Org.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. 1ed.São Paulo: MP Editora, 2007, p. 67-90.

RIBEIRO, Maria de Fátima. A Concessão de Incentivos Fiscais pela União e os Reflexos nos Valores Repassados ao Fundo de Participação dos Municípios. **Nomos** (Fortaleza), v. 36, p. 277-296, 2016.

SCAFF, Fernando Facury. Guerra fiscal e súmula vinculante: entre o formalismo e o realismo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões atuais do Direito Tributário**. V. 18. São Paulo: Dialética, 2014, p. 90-115.

SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Competência tributária, transferências obrigatórias e incentivos fiscais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando; 55 EALR, V. 9, nº 1, p. 35-56, Maio-Agosto, 2018

BRAGA, Carlos. **Federalismo fiscal**: questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel. Guerra Fiscal de ICMS no Brasil: exame sobre a unanimidade exigida para a concessão de incentivos fiscais no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). 2016. 182 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Escola de Direito de Brasília - EDB, Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP, Brasília, 2016.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Guerra Fiscal: Glosa de Créditos e Princípio da Proporcionalidade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. vol. 17, São Paulo: Dialética, 2013, p. 74-86.