

Coordenadores:

CARLOS ALEXANDRE DE AZEVEDO CAMPOS

FÁBIO ZAMBITTE IBRAHIM

GUSTAVO DA GAMA VITAL DE OLIVEIRA

**ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA
TRIBUTÁRIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

2017

 **EDITORA**
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

ADI Nº 4.481/PR: ICMS – GUERRA FISCAL E MODULAÇÃO

RENATA DA SILVEIRA BILHIM¹

Sumário: 1. Introdução. 2. Apresentação da controvérsia. 3. Desenvolvimento dos conceitos e teorias envolvidos. 4. Descrição do julgado. 5. Análise crítica. 6. Conclusão

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho se presta à análise crítica do precedente do Supremo Tribunal Federal exarado na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4481/PR, tendo como pano de fundo a polêmica guerra fiscal no tocante ao ICMS, assim como a modulação dos efeitos das decisões do STF sobre o tema.

Antes de chegar ao julgado propriamente dito, abriremos um tópico dedicado à apresentação da controvérsia, com a indicação dos dispositivos constitucionais e legais pertinentes.

Na sequência, passaremos às vertentes doutrinárias e ao desenvolvimento dos conceitos e teorias envolvidos, assim como as matrizes interpretativas, algumas premissas para, depois, apresentar algumas conclusões na determinação da questão.

1. Doutoranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ; Mestre em Direito Público e Evolução Social pela Universidade Estácio de Sá. Advogada e professora de direito tributário dos cursos de Pós-Graduação da FGV, PUC, UFF, EMERJ e IBMEC, especialista em Comércio Internacional e Desenvolvimento pelo Instituto de Pós-Graduação em Estudos Internacionais e Desenvolvimento de Genebra/Suíça, especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET; Pós-Graduada em Direito Público e Privado pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro – EMERJ; Graduada pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. professorarenatabilhim@gmail.com

Colocadas as teses e pontos de vista, passaremos à exposição do julgado, indicando os argumentos pela constitucionalidade ou inconstitucionalidade dos dispositivos de lei federal atacados na ADI e ao final, narraremos a decisão da Suprema Corte.

Por fim, diante das premissas destacadas nos primeiros itens, enfrentaremos a questão, analisando criticamente o julgado, apresentando pontos de concordância e discordância e as soluções que melhor nos parecem adequar-se às novas formas de entender o Direito e as implicações da resposta do Judiciário para a coletividade e os entes federativos.

2. APRESENTAÇÃO DA CONTROVÉRSIA

A controvérsia reside em questão muito polêmica do imposto mais confuso do país: trata da guerra fiscal e da modulação dos efeitos das decisões do STF.

No afã arrecadatório os 27 (vinte e sete) Estados da Federação brigam entre si pela atenção dos empresários, criando isenções, redução de bases de cálculo, incentivos, benefícios fiscais na tentativa de trazer os holofotes para o seu território, desenvolvendo sua região mediante o incremento das receitas obtidas com o ICMS.

É justo que os entes políticos queiram crescer e se desenvolver. Com esse objetivo proporcionam vantagens fiscais, atraindo investimentos para sua região, o que aumenta o índice de emprego, gira a economia local, o consumo, além de angariar mais recursos para a manutenção de suas despesas públicas.

Contudo, diferente dos demais impostos, o ICMS não garante autonomia aos Estados para oferecerem isenções, incentivos e benefícios fiscais. O ICMS é o único imposto que deve obediência a acordos, chamados convênios, aprovados à unanimidade pelos 27 (vinte e sete) Estados da Federação, para a finalidade de atribuir isenções, incentivos ou benefícios fiscais aos contribuintes localizados em seus territórios, por força da regra constitucional do art. 155, § 2º, XII, alínea g², conforme iremos detalhar em item próprio. É uma regra muito rígida que já não

-
2. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
XII – cabe à lei complementar:

mais encontra espaço em nosso mundo moderno em constante evolução, mas como equacionar esse problema diante de uma regra expressa no texto de nossa Constituição? Tentaremos tecer algumas breves tentativas de solução.

Se mesmo diante da inexistência de convênios, os Estados promulgam leis criando vantagens tributárias, sabe-se que, em algum momento, essas normas serão declaradas inconstitucionais. Isso é indubitável. Então, surge mais um ponto discutível: a modulação dos efeitos das decisões do STF que reconhecem a sua inconstitucionalidade, tendo em vista o descumprimento da regra constitucional. Será que a modulação nesses casos é adequada? Quais as implicações práticas do sim e do não?

3. A GUERRA FISCAL NO ICMS E A MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES DO STF SOBRE ESSE TEMA

3.1. A guerra fiscal no ICMS

O legislador constituinte de 1988, seguindo a linha já anteriormente conferida ao tributo, manteve o ICMS na órbita de competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, modelo que tem como consequência a descentralização da competência tributária, a dispersão do poder-dever de instituir, exigir e administrar o imposto ao longo do território nacional. Contudo, mesmo distribuído pela federação, o ICMS é um dos impostos de maior relevância nacional, já que produz forte integração e fluxo comercial entre todas as regiões do País.

Esta característica do ICMS, inerente ao modelo federativo, aliada ao seu perfil plurifásico e não-cumulativo justificou a criação de formas de controle e restrição da competência tributária dos entes tributantes impactando em sua prerrogativa de exonerar. Isso porque é preciso preservar o equilíbrio da tributação entre os entes federativos, tendo em vista a relevância do regime do ICMS para a manutenção da harmonia do pacto federativo.

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

Com efeito, se fosse possível a cada ente federativo estadual, no exercício pleno da competência tributária, a instituição unilateral de incentivos e benefícios fiscais próprios para as suas regiões, o resultado seria uma verdadeira guerra fiscal, em que cada Estado, visando atrair investimentos e capital para o seu território, iria reduzir a carga fiscal em prejuízo dos demais.

Esse cuidado em limitar a ação dos Estados na concessão unilateral de benefícios e incentivos fiscais é antigo. Em 1967, quando da edição do Ato Complementar nº 34, pelo então Presidente da República Marechal Castello Branco, cedendo aos apelos dos Secretários de Fazenda dos Estados³, logo nas considerações⁴ iniciais do Ato, essa preocupação já era evidente.

O art. 1º, do Ato Complementar nº 34/1967 dispunha que “os Estados e Territórios situados em uma mesma região geoeconômica [...] celebrarão convênios estabelecendo uma política comum em matéria de isenções, reduções ou outros favores fiscais, relativamente ao imposto sobre circulação de mercadorias”.

Em seguida, a Constituição Federal de 1967, a teor da Emenda Constitucional 01/1969, previu expressamente, no seu art. 23, § 6º, para a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICM, a necessidade de realização de convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em uma lei complementar. A lei complementar em questão, no entanto, somente foi editada em 07 de janeiro de 1975, nascia a Lei Complementar nº 24.

3. Nesse sentido: “A instituição de convênios, como veículo único de isenções do ICM, resultou de outra tendência. Basta assinalar que, segundo informa Rubens Gomes de Sousa, o Ato Complementar 34, de 30 de janeiro de 1967, criou-os por sugestão dos Secretários de Fazenda dos Estados reunidos no Rio de Janeiro, de 23 a 25 de janeiro de 1967”. (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 124).

4. Ato Complementar nº 34/67

Considerando que, a concessão de isenções, reduções e outros favores fiscais no que se refere ao imposto sobre circulação de mercadorias constitui matéria de relevante interesse para a economia nacional e para as relações interestaduais; (...)

Considerando, entretanto, que por motivos relevantes de interesse nacional faz-se necessário dar plena efetividade à solução convencional do problema da harmonização das políticas estaduais de isenções e reduções de imposto sobre circulação de mercadorias;

E assim permanece até os dias atuais, uma vez que a Constituição Federal de 88 manteve essa exigência no seu art. 155, § 2º, XII, “g”, pelo qual cabe à lei complementar, no âmbito do ICMS, “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Essa lei complementar a que se refere o texto de 88 é a velha LC nº 24/1975⁵, recepcionada pela nova ordem constitucional⁶, que estabeleceu, em seu art. 1º, *caput* e parágrafo único, que medidas que representem desoneração da carga fiscal do ICMS “serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal”.

A citada Lei Complementar incluiu no rol de abrangência dos convênios tanto a concessão de isenções, de reduções da base de cálculo, a devolução do tributo, a concessão de créditos presumidos e “quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais (...) dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus”, quanto o estabelecimento de condições gerais para concessão de anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias.

Os convênios a que alude a LC nº 24/75 são celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, em reuniões realizadas entre os representantes de cada Estado e do Distrito Federal, indicados pelos respectivos chefes do Executivo (normalmente, os Secretários de Fazenda), presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda (ou por representante de sua indicação), conforme estabelecido no Convênio ICMS nº 133/1997 (Regimento do CONFAZ).

-
5. Além do disposto de forma expressa no §8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), conforme será adiante transcrito, a compatibilidade da Lei Complementar 24/75 com a nova Ordem Constitucional é reforçada pelo contido no art. 34, §5º, do mesmo ADCT, o qual estabelece: “Art. 34 – O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. [...] § 5º – Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º.”
 6. ADCT – Art. 34, § 8º – Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, “b”, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

A aprovação de um convênio de ICMS passa, resumidamente, pelas seguintes etapas⁷:

1. são convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal, que se reúnem para a celebração desses convênios, bastando para a sua instalação a presença de indivíduos que representem a maioria das Unidades da Federação (os Estados, via de regra, são representados pelos seus Secretários de Fazenda, e a União, pelo Ministro da Fazenda);
2. alcançado o quórum de realização da reunião, presentes representantes da maioria das Unidades da Federação, serão votadas as proposições incluídas na pauta do dia (são representantes dos entes federados os “Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação”);
3. aprovados os convênios, por decisão unânime dos estados representados, as resoluções da reunião serão publicadas em até 10 (dez) dias no Diário Oficial da União;
4. dentro do prazo de 15 (quinze) dias dessa publicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação ratificará o convênio expressamente, por decreto, ou tacitamente, permanecendo silente.
5. O convênio que não for ratificado pelo Poder Executivo de todos os Estados e do Distrito Federal será considerado rejeitado.

Como consequência, o descumprimento dessas etapas implica (i) nulidade do ato e ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento beneficiado; (ii) exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e (iii) ineficácia da lei ou ato que cancela remissão do débito correspondente.

Em que pese o procedimento de edição dos convênios seguir um rito bem definido na LC nº 24/1975 e no Regimento do CONFAZ, há ainda grande divergência no tocante à determinação dos atos necessários à concessão das isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS, tendo em vista a complexa interpretação

7. Veja-se, nesse sentido, o disposto nos arts. 2º e 4º, da LC 24/75 e 35, 36 e 37, do Convênio ICMS 133/1997.

do disposto no art. 150, § 6º, que assevera que qualquer benefício fiscal só poderá ser concedido mediante lei específica do respectivo ente tributante, combinado com o texto do já mencionado art. 155, § 2º, XII, “g”, ambos da CF de 88.

Deste modo, em síntese, o Convênio interestadual celebrado no âmbito do CONFAZ é, no atual sistema constitucional, pressuposto de validade das medidas de exoneração fiscal do ICMS. Essa condicionante tem por objetivo diminuir a guerra fiscal entre os Estados, já que a política de desoneração fiscal adotada por um determinado ente gera influência sobre os demais, quer por força do regime de aproveitamento de créditos do imposto, que, em operações interestaduais, transfere para o Estado de destino a obrigatoriedade de suportar créditos contra si que não representaram débitos efetivos no Estado de origem, obrigando-o a compactuar com a desoneração fiscal que opera indiretamente em seu desfavor; quer pela capacidade de intervenção na atividade econômica que os benefícios possuem, uma vez que estimulam o deslocamento de atividades produtivas de um para outro Estado, direcionando-as a regimes fiscais mais atrativos.

Na tentativa de reprimir a concessão de incentivos sem lastro em Convênio, os Estados, aproveitando-se da sistemática não cumulativa do tributo, já inventaram mecanismos de retaliação à utilização de benefícios notadamente inconstitucionais, por exemplo, a glosa da parcela dos créditos que ultrapasse o efetivo recolhimento realizado pelo contribuinte favorecido por benefício fiscal quando do trânsito da mercadoria pelo Estado lesado. Essas práticas, contudo, já foram contidas pelo E. STJ para quem não cabe ao Estado lesado o juízo quanto à correção da lei ou ato normativo, vedando qualquer represália enquanto não declarada a sua inconstitucionalidade⁸.

Desta forma, a única estratégia viável ao ente descontente é obter junto ao Supremo Tribunal Federal, por meio de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) o provimento favorável quanto à declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado⁹.

8. RMS 32.453/MT, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 07/06/2011, DJe 10/06/2011.

9. RMS31.714/MT, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 03/05/2011, DJe 19/09/2011.

Em que pese à aceitação da tese pelo STF, o grande vilão aqui é a demora na entrega da prestação jurisdicional, tornando o benefício inconstitucional interessante para os contribuintes, isso porque as vantagens econômicas obtidas se sobrepõem à eventual ônus oriundo da sua futura declaração de inconstitucionalidade.

Esse aspecto foi trazido à baila em sessão realizada no dia 01/06/2011, quando o STF julgou as ADI's 3.794/PR, 2.688/PR, 3.702/ES, 3.664/RJ, 3.803/PR, 4.152/SP e 2.549/DF, reiterando o entendimento segundo o qual Estado-membro não pode conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ¹⁰.

Nessa oportunidade o STF demonstrou a sua atenção para o problema da Guerra Fiscal. Após o julgamento das ADI's de relatoria do Ministro Cezar Peluso (ADI's 3.664, 3.803 e 4.152), o Ministro Gilmar Mendes alertou para prática frequente de concessão de benefícios unilaterais de ICMS à revelia do CONFAZ, chegando-se a cogitar o absurdo surgimento de ilegalidades perpetradas pelos Estados amparadas pela presunção de constitucionalidade (legítima defesa) dentro desse ambiente de guerra fiscal.

Diante dessa desordem, o Ministro Gilmar Mendes sugeriu uma modalidade especial de julgamento de ADI's semelhantes, com enfoque político, e ressaltou a necessidade de se instaurar um modelo mais eficaz para o julgamento das Ações Diretas, como um todo, no que foi acompanhado pelos Ministros Peluso e Carmem Lúcia.

Por derradeiro, o Ministro Peluso recomendou a apreciação em conjunto, em todos os casos semelhantes pendentes de julgamento, dos pedidos de concessão de liminar, de forma a se tentar evitar o favorecimento de Entes Federados ainda não alcançados pelas ADI's, posição reiterada pelo Ministro Ayres Britto, que afirmou que tal medida “teria um efeito final profilático”.

10. ADI 4.152. Rel. Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, DJe 21/09/2011.

A relevância da matéria impeliu os Ministros a proporem a edição de uma Súmula Vinculante, o que resultou na Proposta de Súmula Vinculante (PSV) 69, em 24/04/2012, cujo conteúdo resultou na proposta do verbete assim desenhado:

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.

Caso esta súmula seja aprovada, está autorizado o uso da Reclamação sempre que ato administrativo ou decisão judicial contrariar ou aplicar indevidamente o seu comando. Assim, na hipótese do STF julgar procedente a Reclamação, a consequência será a nulidade do ato administrativo ou a cassação da decisão judicial reclamada, possibilitando que outra seja proferida¹¹.

Toda a explanação detalhada até aqui leva em consideração as questões vinculadas aos convênios e a guerra fiscal. Contudo, é necessário definir a linha divisória entre o que é possível ao Estado legislar sem ou com autorização em Convênio. A exigência de convênios atende ao intuito de preservação do pacto federativo, entretanto entendemos que há campo para a instituição de benefícios que não produzam efeitos perante os demais Entes tributantes.

Nessa esteira, a título de exemplo, o STF já declarou constitucional lei concessiva de benefício sem lastro em convênio da Lei do Estado do Paraná número 14.586/2004, na qual se proíbe a cobrança de ICMS nas contas de serviços públicos estaduais a igrejas e templos de qualquer culto¹².

Para melhor explicar o ponto, vale a transcrição de parcela do voto do Ministro Marco Aurélio, Relator, que afirma:

11. Art. 103 – A.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso.

12. ADI 3421, Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 05/05/2010, DJ 27/05/2010.

A lei complementar relativa à disciplina da matéria é a nº 24/1975. Nela está disposto que, ante as peculiaridades do ICMS, benefícios fiscais hão de estar previstos em instrumento formalizado por todas as unidades da Federação. Indago: o preceito alcança situação concreta que objetive beneficiar, sem que se possa apontar como alvo a cooptação, não o contribuinte de direito, mas o contribuinte de fato, presentes igrejas e templos de qualquer crença, quanto a serviços públicos estaduais próprios, delegados, terceirizados ou privatizados de água, luz, telefone e gás? A resposta é negativa.

A proibição de introduzir-se benefício fiscal, sem o assentimento dos demais estados, tem como móvel evitar competição entre as unidades da Federação e isso não acontece na espécie. Friso, mais uma vez, que a disciplina não revela isenção alusiva a contribuinte que esteja no mercado, mas a contribuinte de fato, de especificidade toda própria, ou seja, igrejas e templos, notando-se, mais, que tudo ocorre no tocante ao preço de serviços públicos e à incidência do ICMS.

Essa ressalva à regra dos Convênios, no atual panorama criado pelo STF sobre a questão, tem implicado rigorosas críticas doutrinárias à PSV nº 69, mencionada linhas atrás, tendo em vista que, com sua edição na forma proposta, se criará um grave engessamento do regime de concessão de benefícios, independente de convênios, para além do combate à guerra fiscal, atingindo, igualmente, pelo conteúdo genérico do verbete, benefícios que não violam o pacto federativo. Defendendo esse ponto de vista, cita-se o ensinamento do professor Ricardo Lodi Ribeiro, *verbis*:

Súmula contra guerra fiscal pode cristalizar desigualdades O Supremo Tribunal Federal discute a Proposta de Súmula Vinculante 69, cuja redação considera inconstitucional a concessão, sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, de qualquer benefício fiscal em matéria de ICMS, como a isenção, o incentivo, a redução de alíquota ou de base de cálculo, o crédito presumido e a dispensa de pagamento. Caso a proposta seja aprovada fica cristalizada e universalizada uma jurisprudência que não deve ser aplicada a todos os casos de renúncia de receita por partes dos estados.

Sendo a exigência de convênio para a concessão de isenções de ICMS, prevista no artigo 155, parágrafo 2º, XII, g, Constituição Federal, uma salvaguarda do regime federativo no plano horizontal, impedindo que os estados violem o princípio da conduta amistosa federativa, causando com isso lesão aos direitos