

GUERRA FISCAL DO ICMS: ORGANIZAR O DESEMBARQUE*

HARMFUL TAX COMPETITION IN BRAZIL: ORGANIZE EXIT

José Roberto Rodrigues Afonso**

Luciano Felício Fuck***

Celso de Barros Correia Neto****

Daniel Corrêa Szelbrackowski*****

RESUMO: Foi muito fácil para fazendas estaduais e seus contribuintes embarcarem na concessão irregular e disseminada de incentivos do imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS), que veio a ser conhecido como “guerra fiscal”. Bastava descobrir e comparar incentivos oferecidos por outros estados. O movimento na direção oposta, para desembarcarem dessa guerra, será muito complicado: não se deveria dela sair ou reduzir isoladamente (como tem ocorrido), sob risco de abrir o diferencial para os incentivos concedidos pelos estados ou recebidos pelas empresas concorrentes. Isso está a gerar uma enorme incerteza monumental, menos pelos aspectos legais em si (afinal, todos envolvidos há muito sabem de sua fragilidade legal e do posicionamento recorrente do Supremo Tribunal Federal nesta matéria), mas pelas condições econômicas

* Artigo recebido em: 31.05.2017

Artigo aceito em: 20.07.2017

** Economista e contabilista; professor do programa de Mestrado do IDP - Instituto Brasiliense de Direito Público; pesquisador do IBRE/FGV - Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas. Doutor em Desenvolvimento Econômico pela UNICAMP - Universidade Estadual de Campinas e mestre em economia industrial pela Universidade Federal do Rio de Janeiro. Brasília – DF. E-mail: zerboerto@joserobertoafonso.com.br

*** Professor do mestrado e da graduação no Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Mestre em Direito (LL.M. Eur.) pela Universidade de Munique (Ludwig-Maximilians-Universität – LMU); Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Secretário-Geral da Presidência do Tribunal Superior Eleitoral. Brasília – DF. E-mail: lucianofelicio@gmail.com

**** Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e graduado em Direito pela Universidade Federal de Alagoas. Atualmente, ocupa o cargo de Chefe de Gabinete de Ministro do Supremo Tribunal Federal e é professor do mestrado e da graduação da Universidade Católica de Brasília (UCB) e da pós-graduação lato sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Brasília – DF. E-mail: E-mail: celsobcorreia@hotmail.com

***** Mestre em Direito Constitucional pelo Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Especialista em direito tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Pós-graduado em Direito Processual Civil pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Bacharel em direito pela Universidade de Brasília – UnB. Advogado sócio da Advocacia Dias de Souza. E-mail: daniel.correa@advds.com.br

e de competitividade (afinal, não se sabe se o concorrente terá o benefício reduzido na mesma proporção ou até mesmo se ele também perderá um incentivo que lhe ameaçam tirar abruptamente). O artigo defende que é preciso organizar e coordenar esse processo de desembarque da guerra fiscal do ICMS.

Palavras-chave: Tributos. ICMS. Finanças Públicas. Concorrência.

ABSTRACT: It was easy for the Brazilian states and their taxpayers to embark on the irregular and widespread concession of tax incentives on the movement of goods (ICMS), which came to be known as the "tax war". The taxpayers only had to compare the tax incentives granted by each state, deciding on the basis of the best competitive advantage. The movement in the opposite direction in order to disembark from this war will be complicated: it should not be withdrawn or reduced in isolation (as it has happened), under the risk of increasing the differences between the tax incentives granted by each state or received by competing companies. The way in which the tax warfare will be unleashed generate enormous uncertainty. Not only because of the legal aspects, since all involved are aware of the unconstitutionality of the procedure for granting such incentives, as declared by the supreme court, but especially in light of the economic and competitive impacts. The article argues that it is necessary to organize and coordinate this process.

Keywords: Taxes. ICMS. Public finances. Competition.

1. INTRODUÇÃO

Este artigo examina o quadro atual da guerra fiscal em matéria de ICMS no Brasil, analisando o impacto atuais do conflito nas finanças estaduais, o encaminhamento da controvérsia no âmbito do Supremo Tribunal Federal e também as alternativas para seu desate atualmente em construção no Congresso Nacional.

Parte-se de um conceito restrito de guerra fiscal, como situação de concorrência fiscal que se opera por meio da concessão descoordenada de exonerações tributárias na legislação do ICMS, em descumprimento aos ritos e requisitos necessários a adoção dessa medida, e com grave prejuízo para a federação e para as finanças estaduais.

O texto procura descrever o cenário atual desse embate e os caminhos que hoje se apresentam, no âmbito do legislativo e do judiciário para sua superação. Aponta da linha de precedentes do Supremo Tribunal Federal até aqui

adotada e a importância de se promover o diálogo institucional entre o STF e o Legislativo para a formulação de uma saída para a guerra fiscal no Brasil.

2. CONCEITOS

A Guerra Fiscal é fundamentalmente um caso de concorrência fiscal predatória, praticada, marcado pelo reiterado descumprimento, por parte de determinados entes federativos, do sistema legal e constitucionalmente previsto para a concessão de incentivos fiscais em matéria de ICMS, aqui tomados em sentido amplo para indicar qualquer vantagem de cunho fiscal concedida pelo Estado para estimular ou desestimular comportamentos¹ na ordem econômica por intermédio do tributo².

A concessão de incentivos fiscais impacta sensivelmente tanto a concorrência entre as empresas quanto o orçamento dos entes federativos. Existem regras infraconstitucionais³ e constitucionais⁴ que deveriam ser observadas plenamente. A inobservância contumaz dessas regras, em prejuízo dos demais entes federativos, dá forma jurídica à denominada “guerra fiscal”.

¹ Celso de Barros Correia Neto assenta que “a ideia de extrafiscalidade sugere também que o tributo pode ir além e, de fato, alterar o curso dos acontecimentos sobre os quais incide. Isto é, a atividade tributária, mesmo que não deva, sempre pode fazer – para o bem e para o mal – mais do que apenas prover os cofres públicos” (CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016, p. 77.).

² Segundo Hugo de Brito Machado e Schuber de Faria Machado, “Incentivo fiscal - É a isenção, ou outra qualquer vantagem fiscal, concedida por lei como forma de estimular ou desestimular determinado comportamento na ordem econômica” (MACHADO e MACHADO, 2001: 109). Similarmente, Hugo de Brito Machado Segundo assevera que “por incentivo fiscal usualmente se designa o tratamento diferenciado e favorecido, no âmbito tributário, concedido a determinado contribuinte ou grupo de contribuintes, destinado a estimular ou favorecer que certo comportamento seja adotado, ou determinada atividade seja exercitada. Por outras palavras, é o tratamento tributário mais vantajoso que tem por propósito estimular o contribuinte a adotar condutas e, com isso, atingir ou atender certos objetivos” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. In: _____ (Coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 201.).

³ Por exemplo: o art. 14 da LC 101/00, quanto ao aspecto financeiro-orçamentário; as disposições da Lei Complementar 24, de 1975, quanto à concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS e as recentes modificações promovidas pelos arts. 2º e 3º da Lei Complementar 157/2016, em matéria de ISS.

⁴ Artigo 150, § 6º, da CF/88; artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CF; artigo 156, § 3º, III, da CF, artigo 165, § 6º, da CF; 195, §3º da CF; artigo 88, caput e inciso II, do ADCT, dentre outros.

A competição fiscal ilícita reflete o “estado da arte” do federalismo brasileiro, caracterizado pela falta de cooperação⁵ e ausência de uma política de desenvolvimento nacional⁶. Gera, ainda, efeitos perversos sob a ótica da perda de receitas para o país^{7 8 9}, diminuindo a receita tributária, desorganizando a competitividade interna e agravando a injustiça social.¹⁰ Relativamente ao ICMS, o resultado paradoxal é a participação de todos os Estados na concessão de

⁵ BERCOVICI, Gilberto. Desigualdades regionais, estado e constituição. São Paulo: Max Limonad, 2003, p.183.

⁶ Segundo Camargo, a guerra fiscal decorre da generalização “(...) de uma competição entre entes subnacionais pela alocação de investimentos privativos por meio da concessão de benefícios e renúncia fiscal, conflito este que se dá em decorrência de estratégias não cooperativas dos entes da Federação e pela ausência de coordenação e composição dos interesses por parte do governo central” (CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (Org.). Federalismo fiscal. São Paulo: Manole, 2004, p. 187).

⁷ “O processo de concessão de incentivos fiscais estaduais caracteriza-se pelo desperdício de dinheiro público, pois os possíveis ganhos em bem-estar não se comparam aos custos econômicos da atração dos investimentos e aos custos sociais da diminuição da atividade econômica nos Estados “perdedores” (BERCOVICI, Gilberto. Desigualdades regionais, estado e constituição. São Paulo: Max Limonad, 2003.)

⁸ “Dada a total impossibilidade de os governos estaduais articularem-se para negociar com os agentes privados, o resultado final do processo, após sucessivas ‘rodadas’ de ofertas competitivas, envolve um custo fiscal máximo para o país”. (PRADO, Sérgio Roberto Rios do. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. Revista Economia e Sociedade, v. 13, IE-Unicamp/SP, 2000, p. 9.)

⁹ “Na atual guerra fiscal, são os investidores que negociam e impõem às Secretarias dos Estados sua política, obtida, por se instalarem naqueles que lhes outorgaram maiores vantagens. Tal fato representa, de rigor, que a verdadeira política financeira não é definida pelos governos, mas exclusivamente pelos investidores. E, muitas vezes, gera descompetitividade no próprio Estado para estabelecimentos, já há longo tempo lá estabelecidos, que não poderão dos estímulos se beneficiar”. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grandes questões atuais do direito tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). Grandes questões atuais do direito tributário. V. 16. São Paulo: Dialética, 2012, p. 199).

¹⁰ “A guerra fiscal do ICMS deve ser a sua faceta mais marcante do desequilíbrio do imposto porque faz minguar a receita tributária (ainda mais depois que literalmente todos os estados passaram a conceder incentivos fiscais), desarranja a competitividade interna (ao fazer com que produtos iguais tenham custos, lucros e preços diferentes, constitui a forma mais grave de intervencionismo estatal na livre concorrência) e ainda agrava a injustiça social (uma vez que a grande maioria dos bens incentivados deve pesar mais no consumo das famílias mais abastardas do que as mais pobres)” (AFONSO, José Roberto. ICMS: diagnóstico e perspectivas. In: REZENDE, Fernando (Org.). O federalismo brasileiro em seu labirinto: crise e necessidade de reformas. Rio de Janeiro: FGV, 2013, p. 204).

incentivos, chegando-se a um ponto de equilíbrio “no fundo do poço” (*“race to the bottom”*)¹¹.

Particularmente no caso do ICMS, a guerra fiscal caracteriza-se pelo reiterado descumprimento do disposto nos arts. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal e 2º, § 2º da LC 24/1975, segundo os quais os incentivos fiscais precisam ser submetidos e aprovados por todas as unidades da Federação no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária, o CONFAZ.

Nesse quadro jurídico, tem destacado papel o Supremo Tribunal Federal, corte encarregada de decidir os conflitos interestaduais na matéria, especialmente pela via da ação direta de inconstitucionalidade.

3. CONFLITOS E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O Supremo Tribunal Federal possui mais de 40 julgados em sede de controle abstrato de constitucionalidade, declarando a inconstitucionalidade de incentivos fiscais de ICMS, seja qual for a sua espécie, na hipótese de ausência de celebração de Convênio no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

¹¹ “Chama-se a atenção que a pior faceta da guerra fiscal não passa pela tributação em si, nem mesmo em minar a receita efetiva e as finanças estaduais, mas a grave distorção que impõe a livre concorrência no País. Como é um incentivo que afeta diretamente o nível de preço, e permite uma arbitrariedade ao infinito, plantas iguais, de produtos iguais, suportam um ônus de carga diferente dependendo do local em que for instalada e das vantagens que conseguiram angariar do Estado numa negociação individualizada – e, na maioria das vezes, nada publica. Talvez não haja uma forma de intervenção estatal tão aguda na economia porque distorce totalmente as condições de concorrência. Foi criada uma lógica perversa: muitos empreendedores, mesmo que talvez preferissem evitar o risco de um benefício irregular, são compelidos à guerra fiscal simplesmente se seu concorrente conseguir uma vantagem fiscal que o deixe em melhor condição para competir. Neste contexto, por opção ou falta dela, por atração ou por reação, a guerra fiscal do ICMS se tornou uma prática universal e chegou perto de provocar um equilíbrio contraditório: quando todos os estados concedem incentivos, de uma ou outra forma, e quanto todos os investidores produtivos acabam sendo incentivados, de certa forma se chegou a um equilíbrio, entretanto, ‘no fundo do poço’ (tomando emprestada a expressão *race to the bottom*, comum na literatura internacional sobre a matéria)” (AFONSO, José Roberto. ICMS: diagnóstico e perspectivas. In: REZENDE, Fernando (Org.). O federalismo brasileiro em seu labirinto: crise e necessidade de reformas. Rio de Janeiro: FGV, 2013, p. 212).

Sob os auspícios da Constituição Federal de 1988, essa postura do STF teve início em 27 de setembro de 1989, quando o Plenário deferiu medida liminar na ADI-MC 84/MG (Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 6.10.1995)¹² para suspender a eficácia de normas da Constituição de Minas Gerais que estabeleciam a não incidência de ICMS sobre encargos financeiros incorporados ao valor da operação em vendas a prazo, saídas de leite "in natura" para consumo em operações internas, assim como isenção para microempresa.

Na ocasião, o Supremo vislumbrou a presença de verossimilhança das alegações do Estado de Minas Gerais¹³ para a concessão da liminar,

uma vez que a própria Constituição Federal diz que, com relação às isenções de tributos e aos incentivos de benefício fiscal, tal matéria deva ser regulada mediante deliberação dos Estados-membros e do Distrito Federal, para que não haja, como posto na inicial, um desequilíbrio tributário entre um Estado e outro, fazendo com que até o equilíbrio econômico dos Estados federados se desfaça em benefício de um Estado, apenas.¹⁴

Referida liminar, concedida em 1989, veio a ser confirmada no julgamento de mérito da ação direta, em 1996. A Corte entendeu haver:

¹² Acórdão assim ementado: "I.C.M.S. Ação Direta de Inconstitucionalidade dos artigos 146, IX, "d" e "e", 148, Parágrafo único, da Constituição Estadual de Minas Gerais, por violação dos artigos 155, I, "b", parágrafo 2., XII, "g" da Constituição Federal de 1988 e do art. 34, parágrafo 8., do A.D.C.T. Não se podendo, "prima facie", negar a relevância dos fundamentos deduzidos na petição inicial e havendo o risco de graves danos, para o erário público, decorrentes de eventual demora no julgamento da ação, e de ser deferida a medida cautelar de suspensão dos dispositivos impugnados. A avaliação da gravidade dos danos pode ser feita, até por inferência, no caso, já que, pelas normas impugnadas, o I.C.M.S. não incidirá sobre valores consideráveis, como encargo financeiro incorporado ao valor de operação de venda a prazo, realizada mediante sistema de crediário, diretamente a consumidor final; sobre a saída de leite "in natura", para consumo, em operação interna; nas operações de microempresa, para destinatário localizado no Estado de Minas ou em outro Estado, nem sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; aplicando-se, ainda, os benefícios ao pequeno produtor e miniprodutor rural". (ADI 84 MC, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 27/09/1989, DJ 06-10-1995 PP-33126 EMENT VOL-01803-01 PP-00001)

¹³ É curioso notar que a referida ADI foi proposta pelo Governador do Estado de Minas Gerais contra a Assembleia Constituinte do mesmo Estado.

¹⁴ Voto do Relator, Min. Sydney Sanches, fl. 12 do acórdão.

manifesta afronta, pelos dispositivos impugnados, a norma do art. 155, par. 2., XIII, *g*, da Constituição Federal, a qual, ao reservar a lei complementar a regulamentação da forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, na verdade, consagrou o convênio, celebrado pelos Estados e pelo Distrito Federal, previsto na lei complementar em causa, como o único meio pelo qual poderão ser instituídas a não-incidência, a incidência parcial e a isenção do ICMS.¹⁵

Mais de duas décadas depois, a linha decisória do Supremo Tribunal Federal não parece ter se alterado quanto à questão de fundo. A concessão unilateral de benefícios fiscais em matéria de ICMS é inconstitucional por ofensa ao disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

No correr dos anos, a judicialização das questões relacionadas à Guerra Fiscal de ICMS, aliás, teve impacto inclusive sobre o tratamento processual das ações apreciadas pelo STF. Para evitar o julgamento de procedência das ações ajuizadas contra as normas que instituíam benefícios fiscais sem a obediência ao procedimento previsto, os Governadores passaram a revogar as respectivas leis pouco antes de sua apreciação pelo STF.

Com isso, o Tribunal julgava as ações prejudicadas¹⁶ e, na sequência, os Governadores reeditavam o mesmo benefício por intermédio de outra lei, também inconstitucional. Escapavam, portanto, do crivo do Supremo, ainda que temporariamente. Essa situação levou o STF a modificar o seu entendimento processual a respeito da questão, de sorte a admitir a apreciação da ação mesmo que a legislação já estivesse revogada por lei posterior de teor similar.¹⁷

¹⁵ ADI 84, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 15.2.1996, DJ 19.04.1996.

¹⁶ ADI 1296 QO, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 21/09/1995, DJ 01-08-2003 PP-00099 EMENT VOL-02117-20 PP-04139.

¹⁷ ACO 541/DF, Relator Ministro Gilmar Mendes, DJ de 30/6/2006.

Em suma, a análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema revela que:

a prodigalidade de leis estaduais – estimulada por ampla criatividade institucional – tornou a Corte infensa a quaisquer formas de benefício de ICMS concedido sem autorização do convênio, bem como à concessão de isenção, à redução de base de cálculo e à dispensa de pagamento; redução de alíquota; crédito presumido; prazos especiais de pagamento e redução de correção monetária; cancelamento de notificações fiscais e devolução de valores recolhidos ao erário; hipóteses expressas de não incidência, ainda que justificadas em caráter extrafiscal, como estímulo ao emprego de idosos ou de egressos do sistema penitenciário.¹⁸

Os quase trinta anos de jurisprudência do Tribunal a respeito da guerra fiscal indicam um posicionamento estável, preocupado em reforçar a eficácia das prescrições constitucionais e legais no sentido da necessidade de celebração de convênios, no âmbito do CONFAZ, para que os benefícios de ICMS sejam considerados válidos. O que há de novo, na atuação do Tribunal, é tendência à modulação dos efeitos das decisões sobre o tema com vistas a assegurar a segurança jurídica daqueles contribuintes que confiaram no Estado e pautaram suas decisões econômicas e empresariais à luz das legislações estaduais editadas em ofensa à Constituição, como veremos a seguir.

3.1 MODULAÇÃO

Até recentemente, o STF não costumava modular os efeitos das decisões de inconstitucionalidade de benefícios fiscais estaduais concedidos de forma unilateral, compreendidos no âmbito da chamada “guerra fiscal”. As decisões eram tomadas com eficácia *ex tunc*. Restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, segundo entendia o Supremo, poderia estimular ainda mais a concorrência fiscal predatória entre os Estados-membros.

¹⁸ AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Constitucionalidade das convalidações de incentivos fiscais acordadas entre os estados. *Revista Opinião Jurídica*, v. 14, n. 18, 2016, Unichristus 2016, p. 238.

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

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 do julgado 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”.

A tendência de mudança se vê na ADI 4481, também de relatoria do Ministro Roberto Barroso, julgada em 11.3.2015. Apesar de se ter o mesmo relator, o desfecho do caso foi diferente. Por maioria – vencido apenas o Ministro Marco Aurélio –, o Tribunal modulou os efeitos de declaração de inconstitucionalidade de lei de incentivo fiscal em matéria de ICMS para operar apenas a partir da data da sessão de julgamento, sem eficácia retroativa.

As razões da mudança foram o tempo de vigência da lei impugnada e a demora do Supremo em julgar o feito. O relator justificou assim sua posição:

18. É certo que a jurisprudência do STF sobre o procedimento a ser observado para o deferimento de benefícios em matéria de ICMS é mais do que conhecida. Não gera grande surpresa a decisão ora proferida, no sentido da inconstitucionalidade da lei estadual. Por outro lado, 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.

19. Por isso, registro que a minha sugestão, nesses casos, é de que os relatores procurem se pronunciar sobre o pedido de cautelar no primeiro momento possível, trazendo em seguida a decisão ao plenário para referendo. Não tendo havido deferimento de cautelar, contudo, parece-me difícil afastar a modulação dos efeitos temporais da decisão.

No voto divergente, o Ministro Marco Aurélio destacou o estímulo negativo que esse tipo de orientação poderia causar em matéria de guerra fiscal, nos seguintes termos:

É menoscabo à Carta da República editar uma lei como essa, em conflito evidente com a Constituição, já 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.

Não se estimulam, dessa forma, os cidadãos em geral a respeitarem o arcabouço normativo constitucional em vigor. Ao contrário, em quadra muito estranha, incentiva-se a haver o desrespeito e, posteriormente, ter-se o famoso jeitinho brasileiro, dando-se o dito pelo não dito, o errado pelo certo.

Não modulo, Presidente.

A decisão proferida na ADI 4481 foi talvez a primeira em que o Tribunal fez claramente uso da faculdade prevista no art. 27 da Lei 9.868/1999 para um caso de guerra fiscal de ICMS. Antes, a posição da Corte era de negar pedidos dessa natureza.

Em recente julgado, de 8 de março de 2017, a tendência se confirmou com as decisões proferidas nas ADIs 3796 e 2663. Em ambos os julgamentos, o Supremo declarou a inconstitucionalidade de dispositivos que concediam benefícios fiscais, mas conferiu à decisão efeitos *ex nunc*, a partir da publicação da ata de julgamento. Ficou vencido o Ministro Marco Aurélio, nos dois casos.

A julgar pelos três precedentes analisados, doravante, a tendência do Supremo será conferir apenas efeitos prospectivos às decisões de controle concentrado em matéria de guerra fiscal, sempre que a vigência alongada do programa de benefícios fiscais e a demora no julgamento Plenário da ação assim recomendarem. Em contrapartida, caberá aos relatores 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.

3.2 PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE

A confirmação da tendência à modulação de efeitos em matéria de guerra fiscal pode ter repercussões importantes em relação à Proposta de Súmula Vinculante n. 69.

Como se sabe, a PSV 69, da lavra do Ministro Gilmar Mendes, trata exatamente ao tema da guerra fiscal em matéria de ICMS e está redigida nos seguintes termos:

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.

Naturalmente, o enunciado proposto não inova em relação à orientação que há anos se estabeleceu no Tribunal: sem convênio interestadual os benefícios fiscais são inconstitucionais. A concessão de tais medidas deve obedecer o rito previsto no art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal de 1988, hoje disciplinado na Lei Complementar n. 24/1975. A proposta, que ainda encontra-se em tramitação na Corte, poderá, no entanto, conduzir a resposta à guerra fiscal no STF a um novo patamar, pelo uso do instrumento da reclamação constitucional.

Um dos pontos mais controvertidos quanto à PSV diz respeito justamente à necessidade de se modularem seus efeitos, na linha do que prevê o art. 4º da Lei n. 11.417/2006, que permite que o Tribunal restrinja a eficácia vinculante da súmula, por decisão de 2/3 dos seus membros, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público.

Se mantida a tendência à modulação, inclusive na aprovação da proposta de súmula, o Tribunal dá passos no sentido de desenhar um novo quadro no debate judicial da guerra fiscal em ICMS. Serão preservadas as situações pretéritas e coibidas de forma mais célere as novas concessões, seja por

meio da reclamação constitucional, quando couber, seja por meio de cautelares concedidas monocraticamente em ADI, tendência, aliás, que parece assentada na Corte não apenas para esses casos.

4. RENÚNCIA DA ARRECADAÇÃO ESTADUAL

As políticas para a atração de investimentos sob a justificativa de diminuição das desigualdades regionais têm altos custos e, no geral, pouca transparência, contribuindo para a erosão da participação do ICMS na formação da carga tributária nacional.

Segundo dados apurados por José Roberto Afonso,¹⁹ o volume de renúncias fiscais de ICMS em decorrência da Guerra Fiscal contribuiu para que a receita decorrente da arrecadação com o ICMS saísse de 7,28% do PIB e de 31% da carga tributária bruta global, em 1968, ano de sua criação, para 7,11% do PIB e 20% da carga nacional em 2011.

Diz-se que contribuiu, porque houve a concorrência de outros fatores como a desindustrialização crescente do Brasil e o aumento das contribuições na participação da receita tributária global para que houvesse esse decréscimo no desempenho. Embora não seja objeto da análise desta dissertação, esses outros fatores parecem mesmo relevantes, já que a Guerra Fiscal já existia em alguns períodos de crescimento da razão entre o ICMS/PIB.

Apesar disso, embora o decréscimo aparentemente não seja tão relevante, especialmente no que tange à percentagem sobre o PIB, chama a atenção tal redução em virtude do alargamento da base de incidência desse imposto com a promulgação da Constituição de 1988. De fato, a Constituição de 1988 ampliou as bases de incidência do ICMS para alcançar também o petróleo, o gás, os combustíveis, a energia elétrica, os minerais, os serviços de

¹⁹ AFONSO, José Roberto. ICMS: diagnóstico e perspectivas. In: REZENDE, Fernando (Org.). O federalismo brasileiro em seu labirinto: crise e necessidade de reformas. Rio de Janeiro: FGV, 2013, p. 200.

comunicações e de transportes. Ou seja, as hipóteses de incidência aumentaram, mas o produto da arrecadação caiu proporcionalmente ao PIB e, principalmente, em relação ao total da carga tributária, o que significa que as receitas tributárias dos Estados diminuíram em relação às da União.

A perda de receitas – renúncia fiscal – de ICMS pode ser vista tanto sob a ótica Estadual quanto a Nacional. Em ambos os casos, verifica-se que o volume de renúncia fiscal de ICMS é alto, seja em comparação ao PIB estadual ou ao PIB nacional. Em outro estudo sobre o tema, José Roberto Afonso demonstrou que, a partir da edição da LRF, os Estados passaram a divulgar os volumes de renúncia de receita, consideradas estas como as reduções de receitas que alcancem “apenas determinados setores de atividade ou regiões ou beneficiar somente alguns agentes econômicos”.²⁰

Em levantamento mais recente,²¹ José Roberto Afonso identificou a renúncia tributária comparada entre alguns Estados da Federação para os anos de 2015, 2016 e 2017, conforme consta da Tabela 4, tomando por base os valores estimados por cada um em suas respectivas leis anuais de diretrizes orçamentárias (LDOs).

Tabela 1 - RENÚNCIA TRIBUTÁRIA COMPARADA DE ESTADOS, ESTIMADAS NAS RESPECTIVAS LEIS DE DIRETRIZES – 2015/2016/2017

²⁰ AFONSO, José Roberto (Coord.). A renúncia tributária do ICMS no Brasil. Washington: BID, IDB-DP-327, 2014. Disponível em: <<http://www.gefin.net.br/upload/arquivos/cc16dc55ee89adcd858fff1f6b03e818.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2016, p. 11.

²¹ AFONSO, José Roberto. A importância da eficiência da arrecadação das receitas próprias para os entes públicos. Apresentação realizada no I Encontro Técnico Nacional do Controle Externo da Receita TCE-RJ Rio de Janeiro, 20/06/2016, p. 21.

UF	Receita Total Corrente Estimada			Renúncia Estimada			Potencial de Incremento de Receita			Perda Relativa de Receita		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018	2016	2017	2018	2016	2017	2018
BA	42.674.101	43.596.422	45.951.222	3.322	3.434	3.549	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
PE	29.394.413	30.628.850	31.617.102	262.345	262.664	262.984	0,9%	0,9%	0,8%	-0,9%	-0,9%	-0,8%
MA	14.794.447	15.708.854	16.680.354	284.800	300.700	317.500	1,9%	1,9%	1,9%	-1,9%	-1,9%	-1,9%
TO	10.136.271	11.235.818	11.697.295	208.529	222.928	237.334	2,1%	2,0%	2,0%	-2,0%	-1,9%	-2,0%
RR	3.068.843	3.345.201	3.579.633	64.536	70.646	76.139	2,1%	2,1%	2,1%	-2,1%	-2,1%	-2,1%
RN	12.532.355	13.292.818	13.979.225	429.398	463.518	500.350	3,4%	3,5%	3,6%	-3,3%	-3,4%	-3,5%
PI	9.113.356	9.704.403	10.384.487	376.187	401.226	429.344	4,1%	4,1%	4,1%	-4,0%	-4,0%	-4,0%
CE	22.616.336	24.053.898	25.251.397	1.047.062	1.099.415	1.154.386	4,6%	4,6%	4,6%	-4,4%	-4,4%	-4,4%
DF	29.987.071	29.720.793	31.751.754	1.640.999	1.635.804	1.715.807	5,5%	5,5%	5,4%	-5,2%	-5,2%	-5,1%
PA	22.781.731	24.541.995	26.574.705	1.198.656	1.325.772	1.462.415	5,3%	5,4%	5,5%	-5,0%	-5,1%	-5,2%
MG	87.795.752	92.677.376	97.318.540	4.765.737	5.060.377	5.338.824	5,4%	5,5%	5,5%	-5,1%	-5,2%	-5,2%
RO	7.557.060	7.929.833	8.342.123	448.885	444.443	440.001	5,9%	5,6%	5,3%	-5,6%	-5,3%	-5,0%
ES	16.784.218	17.050.477	18.076.462	1.065.904	1.135.187	1.224.866	6,4%	6,7%	6,8%	-6,0%	-6,2%	-6,3%
MT	16.035.441	16.344.513	17.158.033	1.060.664	1.159.731	1.265.029	6,6%	7,1%	7,4%	-6,2%	-6,6%	-6,9%
SP	192.255.000	205.778.000	220.586.000	15.471.400	16.641.400	17.904.100	8,0%	8,1%	8,1%	-7,4%	-7,5%	-7,5%
RJ	57.518.799	57.519.287	60.429.226	7.073.364	7.673.594	8.313.241	12,3%	13,3%	13,8%	-11,0%	-11,8%	-12,1%
AL	8.361.000	8.624.000	9.149.000	1.063.412	1.169.753	1.286.729	12,7%	13,6%	14,1%	-11,3%	-11,9%	-12,3%
PB	9.963.350	10.329.675	10.898.669	1.746.653	1.825.185	1.907.251	17,5%	17,7%	17,5%	-14,9%	-15,0%	-14,9%
SC	24.679.153	26.506.490	27.920.395	5.455.807	-	-	22,1%	-	-	-18,1%	-	-
AM	15.518.920	16.241.940	17.317.790	7.601.469	7.981.542	8.380.620	49,0%	49,1%	48,4%	-32,9%	-32,9%	-32,6%
GO	15.307.546	16.486.874	17.663.082	8.779.077	9.381.060	9.983.043	57,4%	56,9%	56,5%	-36,4%	-36,3%	-36,1%
UNIÃO	1.423.185.000	1.531.906.000	1.642.482.000	295.895.947	310.747.589	335.274.252	20,8%	20,3%	20,4%	-17,2%	-16,9%	-17,0%

Fonte primária: LDOs estaduais. Elaborado por: AFONSO, José Roberto. **A importância da eficiência da arrecadação das receitas próprias para os entes públicos.** Apresentação realizada no I Encontro Técnico Nacional do Controle Externo da Receita TCE-RJ Rio de Janeiro, 20/06/2016, p. 21.

Constata-se que os campeões da Guerra Fiscal continuam no topo. Segundo a análise para 2016, liderando a renúncia estimada está o Estado de Goiás (conhecido por suas políticas arrojadas na concessão de incentivos de ICMS), com 57,4% de sua receita estimada, totalizando uma perda relativa de receita de -36,4%. Na sequência, aparece o Estado do Amazonas – antigo líder desse *ranking* - com sua renúncia estimada correspondendo a 49,0% de suas receitas, implicando uma perda relativa de -32,9%. Na terceira posição dessa análise, aparece o Estado da Paraíba, com 17,5% de renúncia de suas receitas estimadas, acarretando uma perda relativa de -14,9% de receita - tudo isso apenas relativamente ao ano de 2016.

A segunda conclusão verificada corresponde ao fato de que a gravíssima crise fiscal que abala o Brasil desde 2015 não foi suficiente para retroceder o cenário de renúncias de receitas decorrentes da Guerra Fiscal.

É importante ressaltar que nem toda renúncia fiscal de ICMS está inserida no contexto da Guerra Fiscal. Com efeito, considerando que a Guerra

Fiscal pressupõe uma atitude ilegal por parte dos Estados, é provável que a maioria dessas renúncias nem esteja sendo contabilizada adequadamente. Isso parece ser confirmado a partir da disparidade de metodologia entre os Estados no lançamento das renúncias e também diante do fato de alguns Estados nem sequer apresentarem os seus volumes de renúncia, a exemplo do Paraná e do Ceará.

4.1 DISPARIDADES REGIONAIS

Em que pese os demonstrados efeitos da guerra fiscal sobre o orçamento dos Estados, alguns indicadores sugerem que os incentivos fiscais de ICMS concedidos unilateralmente pelos Estados, apesar de inconstitucionais, também produziram efeitos benéficos sobre o PIB Estadual e Nacional e a redução das desigualdades regionais.

Esses efeitos parecem estar sendo considerados de alguma forma pelo STF no momento em que passa o Tribunal a vislumbrar a necessidade de modulação dos efeitos de suas decisões. Do mesmo modo isso não deve passar despercebido pelo Congresso Nacional nos debates relacionados à pacificação da questão e à saída organizada dos Estados da denominada Guerra Fiscal.

De fato, ao analisar especificamente duas plantas de incentivos fiscais no Estado de Goiás, denominados "Fomentar" e "Produzir", estudo da Rosenberg & Associados constatou que o número de empregos diretos e indiretos gerados pelos programas – 863.616 (oitocentos e sessenta e três mil seiscentos e dezesseis) – correspondia a 55% do total de empregos assalariados existentes naquele Estado em 2006, segundo dados do IBGE, gerando um custo unitário por emprego de R\$ 97,6. Segundo o estudo, "para se ter uma ideia da eficiência desse instrumento em termos de geração sustentável de empregos, basta comparar com o valor unitário do benefício de caráter assistencial concedido pelo

Programa Bolsa Família, do Governo Federal, atualmente de R\$ 95,00.²² Abaixo a tabela colacionada na referida análise:

Tabela 2 - PROGRAMAS DE INCENTIVOS FISCAIS NO ESTADO DE GOIÁS

Projetos contratados	Quantidade	Nº de empregos gerados diretos	Nº de empregos gerados indiretos	Investimento Fixo* R\$	Valor do Crédito R\$
Produzir	553	155.924	467.772	9.432.211.536	60.864.916.521
Fomentar	202	59.980	179.940	2.928.587.318	—
Total	755	215.904	647.712	12.360.798.854	60.864.916.521

Fonte: - Secretaria de Indústria e Comércio
- Goiás Fomento

* Valores atualizados para dez/08

Fonte: Rosenberg & Associados

De acordo com o mesmo estudo, durante a implementação dos incentivos em referência, acrescidos de outros incentivos analisados especificamente para os Estados da Bahia, Espírito Santo, Mato Grosso, Pernambuco, Mato Grosso do Sul, foram observadas diversas melhorias em indicadores de qualidade de vida, tais como o PIB *per capita*, a dispersão dos PIBs estaduais e o IDH, contribuindo para a redução de fluxos migratórios, geralmente em direção ao Sudeste.²³

Apesar da relevância dos dados e das conclusões obtidas com a análise em referência, chama a atenção certa deficiência metodológica na comparação entre os números. Em alguns gráficos são contemplados seis Estados, em outros

²² ROSENBERG & ASSOCIADOS. Importância dos incentivos fiscais regionais para o desenvolvimento econômico-social. Estudo preparado para a ADIAL BRASIL. 4. versão, dezembro de 2009, p. 14. Disponível em: <<http://www.adialbrasil.com.br/adial/anexo/propostas/1311368724973/ADIALrelatorio9.doc>>. Acesso em: 19 jun. 2016.

²³ “Não por acaso, no período de implementação dos programas de incentivo observam-se melhorias significativas, medidas por diversos indicadores, seja o PIB per capita, a dispersão dos PIB's estaduais ou o IDH. Tais melhorias contribuíram para reduzir de forma expressiva o fluxo migratório oriundo das regiões menos desenvolvidas (em direção principalmente ao Sudeste), em função do incremento na capacidade das economias locais de oferecer melhores condições para fixar as suas populações residentes”. ROSENBERG & ASSOCIADOS. Importância dos incentivos fiscais regionais para o desenvolvimento econômico-social. Estudo preparado para a ADIAL BRASIL. 4. versão, dezembro de 2009, p. 14. Disponível em: <<http://www.adialbrasil.com.br/adial/anexo/propostas/1311368724973/ADIALrelatorio9.doc>>. Acesso em: 19 jun. 2016.

quatro ou cinco. Além disso, na análise específica do custo individual de cada emprego, apenas foram analisados dois incentivos fiscais de um mesmo Estado (Goiás), razão por que fica fragilizada a generalização dos efeitos – positivos ou negativos – desses incentivos para os que foram concedidos em outros Estados, principalmente pela diversidade dos instrumentos postos à disposição dos Governadores para a sua concessão.

A despeito da deficiência acima, referido estudo poderia ser validado a partir da confirmação de suas conclusões por intermédio de outra análise de incentivos fiscais realizada pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Com efeito, a FGV analisou empiricamente 12 plantas incentivadas em oito Estados distintos (Minas Gerais, Distrito Federal, Goiás, Bahia, Santa Catarina, Espírito Santo, Pernambuco e Paraná) e chegou a conclusões similares às obtidas pela análise realizada pela Rosenberg. Os impactos dos incentivos foram analisados para o ano-referência de 2010, embora a FGV afirme a possibilidade de sua variação ao longo tempo, especialmente em virtude da vida útil da planta.

Segundo a FGV,²⁴ a implantação dos incentivos fiscais analisados gerou um valor adicionado de R\$ 10,3 bilhões ao PIB Nacional, angariando mais de 220 mil empregos e R\$ 2 bilhões de arrecadação tributária ao longo do período de implantação dos projetos. Além disso, durante a operação das plantas, houve um efeito multiplicador de 4,42 sobre a economia, significando um impacto total sobre o PIB Nacional de R\$ 35,8 bilhões.

²⁴ De acordo com o estudo, “em termos percentuais, 1,2% do produto interno bruto do país em 2010 foi viabilizado, direta ou indiretamente, pelos 12 projetos analisados neste estudo. Vale apontar o substancial efeito multiplicador sobre o emprego, de 85,6, em função da substancial ativação de setores mais intensivos em mão de obra. É notável também a contribuição para a arrecadação tributária, uma vez que 2,0% dos impostos sobre a produção arrecadados no país são gerados direta ou indiretamente pelos projetos em questão” (FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Impactos socioeconômicos da suspensão de incentivos fiscais. Produto 2 A: Relatório Final (Impactos Socioeconômicos 1 dos Incentivos Fiscais Estaduais). Federação das Indústrias do Estado de Goiás – FIEG. Rio de Janeiro, 2011, p. 23).

Para além do impacto sobre o PIB Nacional, as economias estaduais foram fortemente afetadas pelos projetos incentivados, segundo a Fundação Getúlio Vargas.

No Estado de Goiás, por exemplo, os incentivos decorrentes de quatro projetos foram responsáveis por 1,87% do PIB estadual e por 2,4% de todos os tributos recolhidos no Estado. De acordo com a FGV, "os quatro projetos em Goiás geraram R\$ 225 milhões em PIB estadual e R\$ 22 milhões em arrecadação do Estado ao longo de sua implantação, e R\$ 1,5 bilhão em PIB e R\$ 292 milhões em arrecadação devido às operações em 2010".²⁵

Já no Paraná, um projeto teve o condão de contribuir com 1,58% do PIB estadual e 1,24% da arrecadação tributária. Com efeito, apenas no período de implantação, foram gerados R\$ 501 milhões em PIB e R\$ 64 milhões em arrecadação para o Governo do Paraná. Especificamente nas operações de 2010, os números desse Estado "(...) representaram quase R\$ 3,2 bilhões em PIB e R\$ 407 milhões em arrecadação, além de 31,7 mil empregos",²⁶ correspondentes a R\$ 22 milhões.

No Estado de Santa Catarina, por sua vez, os incentivos decorrentes de duas plantas corresponderam a R\$ 288 milhões ou 0,24% do PIB Estadual. Nos Estados de Minas Gerais e da Bahia as plantas incentivadas (uma em cada Estado) foram responsáveis por gerar R\$ 429 milhões – 0,15% do PIB Estadual – e R\$ 515 milhões – 0,39% do PIB Estadual, respectivamente. Já o Espírito Santo e o Distrito Federal obtiveram R\$ 158 milhões (ou 0,28% do PIB Estadual) e R\$ 374 milhões (ou 0,35% do PIB Distrital), respectivamente, de contribuição e participação em

²⁵ FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Impactos socioeconômicos da suspensão de incentivos fiscais. Produto 2 A: Relatório Final (Impactos Socioeconômicos I dos Incentivos Fiscais Estaduais). Federação das Indústrias do Estado de Goiás – FIEG. Rio de Janeiro, 2011, p. 24.

²⁶ FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Impactos socioeconômicos da suspensão de incentivos fiscais. Produto 2 A: Relatório Final (Impactos Socioeconômicos I dos Incentivos Fiscais Estaduais). Federação das Indústrias do Estado de Goiás – FIEG. Rio de Janeiro, 2011, p. 24.

cada uma de suas plantas incentivadas. Por fim, a análise de uma planta incentivada no Estado de Pernambuco revelou um impacto de R\$ 35 milhões, correspondente a 0,06%, a menor participação percentual comparada aos demais projetos analisados pela Fundação.

Em síntese, embora tenha ressaltado que os "(...) resultados refletem apenas a amostra de projetos selecionados pelas empresas informantes, e não a distribuição dos incentivos estaduais no Brasil de forma geral"²⁷, a FGV assentou que, além dos benefícios às economias locais, os incentivos possuem efeitos multiplicadores, de modo que os impactos indiretos são ainda maiores do que os diretos. Isso porque, "devido às interconexões regionais da economia, a implantação e operação dos projetos em questão gera produção substancial nos estados que produzem as máquinas e insumos necessários para os mesmos".²⁸

Em acréscimo, especificamente em relação aos denominados "TAREs", programas de incentivos concedidos pelo Distrito Federal, a Diretoria de Arrecadação do DF forneceu algumas informações relevantes, as quais foram extraídas de processo judicial que discute exatamente a legitimidade da outorga de tais incentivos sem a autorização do CONFAZ.²⁹

A documentação fornecida pelo Distrito Federal explicitou que, entre 1999 a 2002, teria havido o incremento na receita média mensal da ordem de R\$ 2 milhões, considerando o ano de 2000 contra o de 1999; de R\$ 3,5 milhões, no ano de 2001, ante o de 2000; e de R\$ 3,2 milhões, em 2002, em comparação a 2001. Em termos nominais, a receita do Setor Atacadista teria crescido cerca de

²⁷ FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Impactos socioeconômicos da suspensão de incentivos fiscais. Produto 2 A: Relatório Final (Impactos Socioeconômicos 1 dos Incentivos Fiscais Estaduais. Federação das Indústrias do Estado de Goiás – FIEG. Rio de Janeiro, 2011, p. 24.

²⁸ FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Impactos socioeconômicos da suspensão de incentivos fiscais. Produto 2 A: Relatório Final (Impactos Socioeconômicos 1 dos Incentivos Fiscais Estaduais. Federação das Indústrias do Estado de Goiás – FIEG. Rio de Janeiro, 2011, p. 27.

²⁹ Dados extraídos das informações prestadas pelo Distrito Federal no Processo 2003011008145-4 (0008145-71.2003.807.0001 – Tribunal de Justiça do Distrito Federal – AREsp 351.884 – íntegra eletrônica obtida no site do Superior Tribunal de Justiça).

74% entre 1999 e 2001, de modo que os referidos incentivos resultariam no crescimento da participação percentual do Setor Atacadista no Distrito Federal no total da Arrecadação do ICMS nos percentuais de 8,7% em 1999; 8,9% em 2000; 10,6% em 2001 e 12,3% até junho de 2002. O volume da receita do Setor Atacadista, por exemplo, teria passado de um patamar de R\$ 97 milhões para R\$ 167 milhões em 2001, chegando a R\$ 103 milhões no acumulado de janeiro a junho de 2002.

Relembre-se que os dados em destaque foram divulgados pelo próprio Estado concedente dos incentivos, fragilizando, em parte, sua credibilidade. Apesar dessa dificuldade, seria possível validar os referidos dados empíricos, pelo alinhamento de suas conclusões aos demais trabalhos supramencionados e também às informações divulgadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

Com efeito, segundo pesquisa realizada pelo IBGE no período de 1995 a 2007, verificou-se uma diminuição de 88,7% (1995) para 87,2% (2007) da participação dos Estados mais industrializados do país na indústria de transformação nacional, a revelar uma transformação no caminho da redução das desigualdades regionais. Tais dados também demonstraram que os 19 Estados menos desenvolvidos aumentaram sua participação de 18,5% para 21,3% do PIB. Esse movimento, segundo o IBGE, "foi impulsionado por investimentos regionais ou mesmo pela Guerra Fiscal, ou ainda pela procura de mão de obra mais barata em outras unidades da Federação".³⁰

Se, por um lado, os incentivos fiscais de ICMS implicam renúncia de receita tributária com impacto sobre os orçamentos dos Estados, por outro lado, há indicadores de que esses incentivos têm o condão de contribuir para a

³⁰ Disponível em: <<http://saladeimprensa.ibge.gov.br/noticias?view=noticia&id=1&idnoticia=1497&busca=1&t=ibge-releases-regional-accounts-2007>>. Acesso em: 11 mar. 2016.

formação do PIB Nacional e, especialmente, do PIB Estadual, acelerando a arrecadação futura de impostos decorrentes dos empreendimentos instalados e possibilitando uma desconcentração industrial necessária à redução das desigualdades regionais.

4.2 EFEITOS CONCORRENCIAIS

Além dos impactos mais conhecidos (ou óbvios) sobre as finanças públicas, a guerra fiscal do ICMS tem um efeito menos comentado e devastador sobre os contribuintes, ou mais especificamente, sobre as condições de concorrerem entre si.

Tão ou mais importante do que conhecer do incentivo que pode receber ou perder, o contribuinte precisa necessariamente saber e decidir sobre o benefício concedido ao seu concorrente direto, localizado no mesmo ou em outro estado (geralmente nas vizinhanças). Especificamente para o debate sobre a eventual redução ou mesmo extinção de um benefício, a questão chave para o contribuinte é se os mesmos efeitos se farão sentir na mesma direção e intensidade sobre seu concorrente. Muito pior do que perder um incentivo, é seu concorrente o manter.

Antes do que um fenômeno tributário ou federativo, a guerra fiscal do ICMS é acima de tudo um instrumento essencial para competitividade das empresas no território brasileiro. A intervenção estatal, nesse caso, se dá diretamente sobre a capacidade de formação de preços e, sobretudo, de geração de lucro – ou seja, é mais potente para criar condições diferenciadas de concorrência entre contribuintes iguais. Nem mesmo através de uma empresa estatal, ou mesmo de muito gasto público, o Poder Público consegue interferir tanto sobre a economia – e até mesmo nela produzir distorções.

A saída da guerra fiscal é muito mais complicada do que a sua entrada. Enquanto foi fácil e rápido para os Estados ingressar na Guerra Fiscal, o

desembarque dessa mesma guerra não é tão simples como se imagina. Em paralelo à necessidade de observância da segurança jurídica, a questão mais preocupante é a concorrência entre os contribuintes. Há receio de que a solução da guerra fiscal por parte de alguns Estados crie diferenciais competitivos entre os contribuintes (ao contrário do que o art. 146-A da Constituição pretende evitar) e, paradoxalmente, promova uma onda indireta de guerra fiscal. Isso ocorrerá, como já dito, se o benefício de uma empresa for cortado de forma mais profunda e rápida que o mesmo benefício dado a seu concorrente.

A incerteza é grande. O STF pode voltar a julgar ações isoladamente e, se mantida a tendência anterior, derrubar os incentivos concedidos por um estado de forma irregular, porém, como é uma votação caso a caso, e lenta, a maioria dos incentivos podem perdurar vigendo nos demais estados. Se é fato que a atribuição de efeitos prospectivos às últimas decisões do STF ameniza os seus impactos, por outro lado, é forço reconhecer que o ideal seria sobrestar os julgamentos específicos e priorizar a proposta de súmula vinculante. Com isso, se prestigiaria a aplicação de um mesmo entendimento a todos, inclusive em relação a eventual modulação de efeitos e respectivo termo inicial.

Os Estados até ensaiaram um pacto no CONFAZ. Acordam que seriam reduzidos os incentivos de uma forma indireta e quase escamoteada: mediante a exigência de uma contribuição de 10% das empresas incentivadas para um fundo de cada Estado. Um exemplo é o do Rio de Janeiro (Lei 7.228/2016) com amparo no Convênio-CONFAZ 42/2016. Esse percentual pode chegar a 20%, como tem exigido a União no projeto da "lei de falência dos Estados" (PLP 257/2016). De qualquer forma, verifica-se que a redução dos incentivos pode atingir mesmo aqueles que foram concedidos de forma condicionada e por prazo certo e, pior, mediante contribuição não prevista na competência atribuída aos Estados pela Constituição Federal. São inconstitucionalidades mais do que aparentes. Além

disso, nem todos os Estados adotaram essa posição e provavelmente a referida contribuição já foi suspensa pela Justiça para determinados contribuintes. Portanto, para além da inconstitucionalidade da exigência, os impactos concorrenciais são potencialmente elevados.

É muito sensível as condições de concorrência para fins de desembarque da guerra fiscal do ICMS. Tanto pela via judicial quanto pela via da renegociação, pode vir a ser criado um diferencial entre os incentivos vigentes em um Estado, em face de incentivos similares promovidos por outras unidades federativas. Não bastasse os já citados impactos sobre o equilíbrio federativo, mais grave pode e dever ser o resultado dessas ações para as decisões empresariais, que, além de sofrerem os efeitos perversos da recessão e da falta de perspectiva de crescimento, agora veem aumentar a complexidade tributária, a insegurança jurídica e, o pior de tudo, o risco de um concorrente passar a ter um tratamento tributário diferente e melhor que o seu, a depender do Estado em que estiver localizado.

A solução empregada desde 1989 de reconhecer tardia e isoladamente a inconstitucionalidade de benefícios tributários da guerra fiscal não tem tido sucesso em desestimular os Estados. Ao contrário, apenas o contribuinte tem sido prejudicado pela insegurança jurídica e pelo desequilíbrio concorrencial. Diante da complexidade do tema e das discussões existentes no Congresso Nacional e no STF, verifica-se que a adoção de decisões fiscais isoladas e descoordenadas é nefasta para um país que precisa urgentemente da retomada dos investimentos. É preciso que se busque uma saída nacional, coordenada e simultânea para todos os contribuintes e todos os fiscos estaduais.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante dessa orientação mais recente do STF – que visa assegurar a segurança jurídica – e dos conhecidos debates a respeito do assunto no

Congresso Nacional, é preciso encontrar uma solução nacional, consensual e urgente para o desembarque da guerra fiscal, um verdadeiro diálogo institucional³¹ entre os Executivos estaduais, a União, o Judiciário e o Congresso Nacional.

Sobre o tema, aliás, está em trâmite no Congresso Nacional o PLP 54/2015, o qual permite remissão de débitos decorrentes de incentivos concedidos unilateralmente no passado e a reinstituição desses mesmos incentivos e benefícios, mediante um quórum de dois terços das unidades federadas e de um terço das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do País.³²

O projeto prevê também a possibilidade de extensão das desonerações a outros contribuintes e de adesão, por outra unidade da Federação da mesma região, a benefícios concedidos ou prorrogados por seu vizinho. Contempla, ainda, prazos máximos para os incentivos no § 2º de seu artigo 3º.

Com efeito, são previstos, no máximo, quinze anos para atividades agropecuária, industrial, de infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano. Relativamente à manutenção ou ao incremento de atividades portuárias e aeroportuárias, vinculadas ao comércio internacional, haveria um limite máximo de oito anos para a fruição do benefício. Para as atividades comerciais, o prazo limite para o gozo do benefício seria de cinco anos, enquanto incentivos destinados a produtos agropecuários poderiam

³¹ A propósito do tema, vide: VICTOR, Sérgio Antônio Ferreira. *Diálogo institucional e controle de constitucionalidade: debate entre o STF e o Congresso Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2015.

³²

Ver:

http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=C0610E0CD0DA7658A4D0F1E1811362AA.proposicoesWebExterno1?codteor=1320383&filename=Tramitacao-PLP+54/2015

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

durar até três anos. Os demais casos apenas poderiam ser incentivados por um ano.

Além disso, o artigo 5º do projeto prevê expressamente o afastamento das sanções previstas no artigo 8º da Lei Complementar 24, de 1975, para os benefícios fiscais remetidos, impedindo, assim, a glosa do diferencial entre o regime normal de apuração e o regime incentivado pelo Estado de destino, como atualmente ocorre.

Em suma, o PLP 54/2015 pretende uma convalidação ampla dos incentivos fiscais, cujo objetivo é estancar a Guerra Fiscal, pacificando o passado, mediante remissão, e atingindo o futuro apenas em relação aos incentivos que já haviam sido concedidos.

Encontra-se também em trâmite o Projeto de Lei do Senado 407/2015, segundo o qual a unanimidade exigida para a aprovação de incentivos fiscais seria substituída por um quórum de “mais de dois terços das unidades federativas e de três quintos para a revogação dos mesmos benefícios”.³³

A aprovação de medidas similares às propostas poderia, de um lado, minimizar os problemas relacionados à necessidade de unanimidade e, ao mesmo tempo, proteger os interesses das minorias, contribuindo, portanto, para a cessação da Guerra Fiscal entre os Estados, segundo afirma Fernando Facury Scaff.³⁴

Em virtude da complexidade do quadro, o problema parece não estar relacionado apenas à qualidade do quórum de deliberação dos Estados em torno dos incentivos fiscais – o que tem sido central nos projetos de lei antes citados –

³³ <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122034>

³⁴ “... é imperioso que surja um meio de fazer cessar por completo a guerra fiscal em todos os Estados, ao mesmo tempo, vedando qualquer nova iniciativa nesse sentido, e que seja implementada uma política pública para reduzir as desigualdades regionais e intra-regionais, a fim de que este tipo de procedimento não seja mais necessário, pois gera um enorme desequilíbrio na Federação”. (SCAFF, Fernando Facury. Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil. Revista Dialética de Direito Tributário, 112, 2005, p. 16-31.)

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

mas ao tipo de atitude que cada Estado tem perante o outro. O que se percebe no contexto da Guerra Fiscal de ICMS no Brasil é um abandono da ideia de Federalismo de cooperação – que pressupõe um processo dialógico entre os Estados – e uma aproximação de um modelo deturpado de Federalismo de competição. A deturpação do modelo é revelada quando se verifica que mesmo o Federalismo competitivo pressupõe uma concorrência leal entre os entes federativos e não uma competição ilícita como a que ocorre na Guerra Fiscal de ICMS.

Se no plano dos fatos verifica-se a omissão da União Federal na realização de políticas de desenvolvimento regional e a atuação dos Estados voltada exclusivamente aos seus próprios interesses, a solução da Guerra Fiscal parece passar por três possíveis vertentes: a criação de sanções eficazes aos Estados e agentes públicos que descumprirem as regras legais e constitucionais para a concessão de incentivos fiscais de ICMS, o envolvimento da União Federal na criação de políticas efetivas para a redução das desigualdades regionais e o alargamento da competência do CONFAZ que possibilite aos Estados, sob a direção da União, negociar dialogicamente a concessão de incentivos fiscais a partir de outras questões-chave da Federação.

Além disso, a adoção de decisões fiscais isoladas e descoordenadas é nefasta para um país que precisa urgentemente da retomada dos investimentos. É preciso que se busque uma saída nacional, coordenada e simultânea para todos os contribuintes e todos os fiscos estaduais.

A solução empregada desde 1989 de reconhecer tardia e isoladamente a inconstitucionalidade de benefícios tributários da guerra fiscal não tem tido sucesso em desestimular os Estados. Ao contrário, apenas o contribuinte tem sido prejudicado pela insegurança jurídica e pelo desequilíbrio concorrencial.

Mais que a incerteza jurídica, é a incerteza em torno da capacidade de concorrer, que certamente trará novos investimentos e pode levar até mesmo a reduzir a produção, e – no caso dos grandes grupos – a deslocar-se de uma para outra unidade, de um para outro estado. Agora – imagine-se –, em meio a esse cenário incerto, quem realizará um investimento realmente novo no País? Uma nova unidade fabril, com novas máquinas e novos empregados? Para que o investimento tão necessário à retomada do crescimento venha a lume, as autoridades públicas precisam urgentemente negociar e pactuar uma saída organizada, nacional e segura da guerra fiscal do ICMS. O sistema tributário brasileiro chegou a um ponto de incerteza máxima e de quebra de confiança em que será preciso uma ação mais coordenada e integrada – entre autoridades, legisladores, juízes e contribuintes – para a solução dessa questão.

Foi muito fácil embarcar nessa guerra de incentivos: em essência, bastava descobrir e comparar incentivos oferecidos por outros estados. Será muito complicado desembarcar da guerra fiscal porque não se deveria dela sair ou reduzir isoladamente, sob risco de abrir o diferencial para os incentivos concedidos pelos estados ou recebidos pelas empresas concorrentes. Diante dos desafios e complexidades que a guerra fiscal de ICMS originou, é premente buscar uma saída nacional, coordenada e simultânea para todos os contribuintes e fiscos estaduais, evitando-se as consequências indesejáveis de atos unilaterais dos atores institucionais.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto. **A importância da eficiência da arrecadação das receitas próprias para os entes públicos**. Apresentação realizada no I Encontro Técnico Nacional do Controle Externo da Receita TCE-RJ Rio de Janeiro, 20/06/2016.

AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Constitucionalidade das convalidações de incentivos fiscais acordadas entre os estados. **Revista Opinião Jurídica**, v. 14, n. 18, 2016, Unichristus 2016.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2015

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: _____ (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grandes questões atuais do direito tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. V. 16. São Paulo: Dialética, 2012.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Impactos socioeconômicos da suspensão de incentivos fiscais. Produto 2 A: **Relatório Final (Impactos Socioeconômicos I dos Incentivos Fiscais Estaduais)**. Federação das Indústrias do Estado de Goiás – FIEG. Rio de Janeiro, 2011.

ROSENBERG & ASSOCIADOS. Importância dos incentivos fiscais regionais para o desenvolvimento econômico-social. Estudo preparado para a ADIAL BRASIL. 4. versão, dezembro de 2009.

Disponível em: <<http://www.adialbrasil.com.br/adial/anexo/propostas/1311368724973/ADIALrelatoriov9.doc>>. Acesso em: 19 jun. 2016.

PRADO, Sérgio Roberto Rios do. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. **Revista Economia e Sociedade**, v. 13, IE-Unicamp/SP, 2000.

SCAFF, Fernando Facury. **Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 112, 2005, p. 16-31.