

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

RAFAEL PONTES DE MIRANDA ALVES

**ICMS E GUERRA FISCAL: A NECESSIDADE DE PARTICIPAÇÃO DA ASSEMBLEIA
LEGISLATIVA PARA CONCESSÃO DE BENEFÍCIO PARA O CONTRIBUINTE.**

Um estudo sobre a constitucionalidade do Art. 4º da Lei Complementar 24/75

**Recife
Outubro de 2015**

RAFAEL PONTES DE MIRANDA ALVES

**ICMS E GUERRA FISCAL: A NECESSIDADE DE PARTICIPAÇÃO DA ASSEMBLEIA
LEGISLATIVA PARA CONCESSÃO DE BENEFÍCIO PARA O CONTRIBUINTE.**

Um estudo sobre a constitucionalidade do Art. 4º da Lei Complementar 24/75

Trabalho de conclusão de curso apresentado na especialização de direito tributário, pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário / IBET, como requisito parcial para obtenção do título de especialista em direito tributário.

Recife
Outubro de 2015

RESUMO

O estudo tem por objeto a análise da necessidade de participação da assembleia legislativa do estado concesso de benefício fiscal diante da aprovação, pelo CONFAZ, de autorização para o benefício fiscal sobre o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), analisando a constitucionalidade desses atos normativos que concedem benefícios fiscais para que sociedades empresárias aportem capital privado no âmbito territorial dos Estados concedentes, ocasionando uma guerra fiscal entre os entes federativos.

Palavras-chave: ICMS. CONFAZ. Normas tributárias indutoras. Guerra fiscal.

ABSTRACT

This paper aims to analyze the application on the Brazilian sales tax - ICMS, analyzing the constitutionality of the normative acts which grant tax benefits to private companies to without congress participation in the territory of the grantor member state, resulting in a tax competition among federal entities.

Keywords: ICMS. CONFAZ. Tax incentives. Tax Competition.

LISTA DE ABREVIACÃO E SIGLAS

ADI	Ação Declaratória de Inconstitucionalidade
CF	Constituição Federal
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto de Renda
ISS	Imposto sobre Serviços
IVA	Imposto sobre Valor Acrescentado
IVC	Imposto de Vendas e Consignações
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	6
2 INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA.....	8
2.1 Do Estado Liberal ao Estado Social	8
2.2 Formas de Intervenção do Estado na Economia.....	12
3 O ICMS	15
3.1 O Papel do Senado Federal, a Concessão de Benefícios e o CONFAZ.	17
3.2 A Guerra Fiscal das Unidades Federativas.....	21
4 DA CONSTITUCIONALIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL.....	25
4.1 Dos argumentos da constitucionalidade do Art. 4º da LC 24/75.....	25
4.2 Dos argumentos da INconstitucionalidade do Art. 4º da LC 24/75.	27
5 CONCLUSÃO.....	33
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	34

1 INTRODUÇÃO

O Brasil vive um período em que o seu federalismo é marcado pela competição dos entes federados em busca de aportes de capital privado e desenvolvimento econômico de suas unidades federativas.¹ Esta situação se torna mais relevante, pois o mundo atravessa um período de forte crise econômica. Ressurge, então, a antiga questão sobre os limites da intervenção do Estado na economia.

Internamente, os entes federados brasileiros parecem não conseguir lidar com esta intervenção do Estado na economia e os efeitos indutivos que alguns tributos possuem. O legislador constituinte, entendendo a importância do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), que representa relevante peso na arrecadação tributária das sociedades empresárias estabelecidas no país e é da competência tributária dos Estados-membros, previu exigência para a concessão de benefícios fiscais pelos Estados sobre o ICMS.

Acontece que, os Estados têm concedido benefícios fiscais com o fito de atrair o investimento de capital privado e a consequente oferta de empregos locais, sem observar os mecanismos constitucionais para a proteção, em âmbito nacional, dos efeitos desta atuação estatal na economia. E esta intervenção desregrada, com a produção de efeitos além das fronteiras dos próprios Estados, tem levado ao que a doutrina e jurisprudência denominaram de “guerra fiscal”.²

É neste contexto que se esboça o presente trabalho, com o objetivo de analisar a possibilidade de benefício fiscal, após aprovação pelo CONFAZ, ser concedido sem a participação da Assembleia Legislativa do Estado Concedente.

O ponto de partida para o Estudo do presente trabalho foi o benefício fiscal concedido pelo Estado de Roraima através do Decreto Estadual nº 14.982/2013, o qual ratificou o convênio 143/2012 do CONFAZ, determinando a redução da base de cálculo nas operações com mercadorias e bens destinados à construção de subestações e linhas de transmissão de energia elétrica em alta tensão, localizadas em seu território.

¹ PEREIRA, Renée. Estados contrariam STF e reeditam benefícios para atrair investimentos. **O Estado de S. Paulo**, São Paulo, 07 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/noticias/impresso,estados-contrariam-stf-e-reeditam-beneficios-para-atrair-investimentos-,795523,0.htm>>. Acesso em: 11 nov. 2011.

² FREIRE JÚNIOR, Evaristo Ferreira. **ICMS: guerra fiscal e proteção da concorrência**. 2011. 181 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, 2011. p. 110.

O benefício foi aprovado através do Convênio 143/2012 do CONFAZ, devidamente publicado no Diário Oficial da União no dia 20 de dezembro de 2012 e, em obediência ao Art. 5º da Lei Complementar nº 24/1975, teve sua ratificação publicada no Diário Oficial da União no dia 08 de janeiro de 2013.

O convênio autoriza que o Estado de Roraima conceda “redução de base de cálculo de até 90% (noventa por cento) do ICMS incidente sobre as importações de máquinas, sem similar produzido no país, e do relativo ao diferencial de alíquotas nas aquisições e transferências interestaduais de bens destinados a integrar o ativo imobilizado, adquiridos para a construção e operação de subestações e de linhas de transmissão de energia elétrica em alta tensão”.³

O trabalho está estruturado em três capítulos. No primeiro, é abordada a intervenção do Estado na economia, fazendo uma análise histórica de como o ser humano mundialmente tratou da participação do Estado no meio econômico, demonstrando por quais formas o Estado atua e controla a economia.

O segundo capítulo é dedicado ao ICMS, passando pelo papel do Senado e a existência do CONFAZ (Conselho Nacional da Política Fazendária) para a regulamentação e autorização dos benefícios fiscais do ICMS, além da consequente guerra fiscal.

O terceiro capítulo, por sua vez, enfrenta a necessidade de participação da Assembleia Legislativa do Estado concessor do benefício aprovado pelo CONFAZ diante da determinação pela Lei Complementar 24/1975 que a competência para incorporação do benefício se dá por decreto do Governador.

O método a ser utilizado é o de análise do texto constitucional e seus reflexos na legislação infraconstitucional como ponto de partida para o presente trabalho, bem como o estudo das decisões do Supremo Tribunal Federal nos casos concretos que envolvem o tema. Será feita, ainda, essencialmente, um estudo bibliográfico, sendo utilizado o expediente da interpretação para que se possa alcançar o resultado pretendido, de artigos científicos nacionais e produção acadêmica como teses e doutorado e dissertações de mestrado, além da utilização da internet, de livros e periódicos.

³ Convênio ICMS 143, de 17 de dezembro de 2012. Publicado no Diário Oficial da União em 20 de dezembro de 2012

2 INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA

“Na doutrina do liberalismo, o Estado foi sempre o fantasma que atemorizou o indivíduo.” A frase, escrita por Paulo BONAVIDES⁴ em 1972, revela que a inquietação do homem perante a figura do Estado moderno remonta seus idos históricos desde o seu surgimento na Revolução Francesa em 1789, por influência do movimento denominado de iluminismo, dando início ao que se convencionou de idade contemporânea. Momento em que o princípio do liberalismo triunfara sobre o princípio democrático.⁵

Desta forma, é preciso entender o caminho percorrido pelo Estado na história quando se trata de determinar os limites da intervenção do Estado na economia.

2.1 Do Estado Liberal ao Estado Social

O período que antecede à idade contemporânea é determinado pelo poder absoluto do monarca, tal absolutismo começa a ser questionado pela burguesia que ergue em suas mãos a bandeira da liberdade. E dentre as facetas desta liberdade estava a liberdade econômica, na qual, para esta doutrina liberal, o Estado que surgia não poderia se misturar às questões da economia.⁶ O cientista que tornou-se símbolo desta mínima relação entre o Estado e a economia foi Adam Smith⁷, contudo parece que a necessidade de torná-lo símbolo do liberalismo não permitiu que suas ideias tivessem a leitura mais adequada⁸.

⁴ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 3. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1972. p. 2.

⁵ É preciso destacar que a revolução francesa trouxe, naquele momento, a doutrina “do liberalismo, apenas, e não da democracia, nem sequer da democracia política. (...) Esta, alcançou-a depois, com novos derramamentos de sangue, o constitucionalismo do século XIX.” (BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 3. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1972. p. 7.)

⁶ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. 2009. 187 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. p. 40.

⁷ MATTOS, Laura Valadão de. As razões do laissez-faire: uma análise do ataque ao mercantilismo e da defesa da liberdade econômica na riqueza das nações. **Revista de economia política**. São Paulo, 2007. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0101-31572007000100006>> . Acesso em: 15 de nov. 2011.

⁸ O ser humano, durante toda a história, precisou apontar pensadores símbolos, muitas vezes colocando-os em posições radicais desvinculadas daquilo que o próprio pensador pretendia. Para Laura Valadão de MATTOS, “ao longo do tempo, diversos esforços foram empreendidos no sentido de corrigir e qualificar esta visão. As inúmeras funções sociais e econômicas atribuídas por Smith ao Estado na Riqueza das Nações (doravante RN) foram enfatizadas, as suas posições políticas foram analisadas e a compreensão dos especialistas refinou-se consideravelmente. No entanto, a visão "canonizada" em pouco se modificou.” (MATTOS, Laura Valadão de. As razões do laissez-faire: uma análise do ataque ao mercantilismo e da defesa da liberdade econômica na riqueza das nações. **Revista de economia política**. São Paulo, 2007. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0101-31572007000100006>> . Acesso em: 15 de nov. 2011.)

Entende-se que Adam Smith postulava que a economia seria capaz de auto-regulação. Como se uma “mão invisível” fosse capaz de controlar e suprimir as mazelas da economia e, desta forma, os recursos que são limitados seriam de melhor forma aproveitados, pois a livre e ampla concorrência não permitiria que os menos eficientes sobrevivessem.

Acontece que este pensamento pressupõe uma igualdade formal entre os agentes econômicos do país e tal posição era muito bem-vinda, pois a burguesia, que naquele momento determinava os interesses do Estado, também era a classe privilegiada pelo desequilíbrio econômico que existia.

Esse pensamento influenciou a outorga de competência para a tributação, sempre presente nas constituições brasileiras, pois se entendeu que a tributação no Estado mínimo tinha apenas a função de arrecadar recursos para o financiamento do Estado. No Brasil, essa afirmação pode ser constatada ao se analisar a constituição de 1891, a qual não trazia qualquer forma de intervenção do Estado na economia, havendo apenas uma espécie de tributação indutora⁹, a aduaneira¹⁰.

Este ideal pode ser percebido na dicotomia e separação criada entre o que se considerou Direito Público, como tutela do interesse coletivo, e o Direito Privado, que regia as relações entre particulares, pautado pela autonomia da vontade, na qual as partes, por meio do contrato, faziam a “lei” que iria reger suas relações, deu-se ênfase ao princípio da *pacta sunt servanda*. O Estado não adentrava nesta relação obrigacional, mais uma vez pressupunha-se a igualdade formal entre os particulares.

Desta forma, o modelo de Estado Liberal, apenas aumentava essa desigualdade social que existia, entrando em declínio, passando a se defender uma atuação do Estado na economia, a fim de evitar tamanha desigualdade social.

Para Luiz Alberto Gurgel de FARIA, atrelado a esta situação de intensificação das desigualdades sociais, alguns Estados precisaram desenvolver uma “economia bélica” em determinados momentos da história em que se envolveram em grandes embates. Essa economia tinha a finalidade de arrecadar recursos para os objetivos da guerra que participavam. Posteriormente, o Estado passa de mero interventor para um dirigente da economia, pois é chamado para atuar de forma habitual nos setores deficientes da economia.¹¹

⁹ O conceito de tributação indutora será visto oportunamente no presente trabalho.

¹⁰ BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 82

¹¹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. 2009. 187 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. p. 40.

Desta forma, se percebeu que o Estado não poderia apenas garantir os direitos fundamentais de forma negativa, pois “a liberdade formal consagrada pelo Estado Liberal não tinha alcance amplo, sendo imprescindível que o Estado passasse a atuar como agente positivo na tentativa de sua materialização”¹². Assim, não bastava ao Estado garantir os direitos fundamentais de primeira geração porque estes só poderiam ser exercidos pela classe que possuía uma posição de destaque na relação economia, neste caso, a burguesia. Era preciso que o Estado passasse a garantir os direitos humanos de segunda geração.

No mundo, algumas constituições são consideradas como pioneiras em trazer a ordem econômica em seus textos. Em 1917 a constituição do México tratou no seu Capítulo I¹³ e a constituição Alemã de 1919 regulou a ordem econômica no seu Título V¹⁴. No Brasil, a primeira constituição a prevê esta participação estatal na economia foi a constituição de 1934,

¹² BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 85

¹³ “Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y La riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de La Nación.

El sector público tendrá a su cargo, de manera exclusiva, las áreas estratégicas que se señalan en El Artículo 28, párrafo cuarto de la Constitución, manteniendo siempre el Gobierno Federal la propiedad y El control sobre los organismos que en su caso se establezcan.

Asimismo podrá participar por sí o con los sectores social y privado, de acuerdo con la ley, para impulsar y organizar las áreas prioritarias del desarrollo.

Bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, em beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente.

La ley establecerá los mecanismos que faciliten la organización y la expansión de la actividad económica del sector social: de los ejidos, organizaciones de trabajadores, cooperativas, comunidades, empresas que pertenezcan mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores y, en general, de todas las formas de organización social para la producción, distribución y consumo de bienes y servicios socialmente necesarios.”

MÉXICO. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de 5 de fevereiro de 1917. Disponível em: <<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>>, acesso em 03 jan. 2012.

¹⁴ “Artikel 151. Die Ordnung des Wirtschaftslebens muß den Grundsätzen der Gerechtigkeit mit dem Ziele der Gewährleistung eines menschenwürdigen Daseins für alle entsprechen. In diesen Grenzen ist die wirtschaftliche Freiheit des einzelnen zu sichern.

Gesetzlicher Zwang ist nur zulässig zur Verwirklichung bedrohter Rechte oder im Dienst überragender Forderungen des Gemeinwohls.

Die Freiheit des Handels und Gewerbes wird nach Maßgabe der Reichsgesetze gewährleistet.”

ALEMANHA. Die Verfassung des Deutschen Reiches. Disponível em: <<http://www.verfassungen.de/de/de19-33/verf19-i.htm>>, acesso em 03 jan. 2012.

inspirada na constituição de *Weimar*. Esta tendência foi seguida pelos países ocidentais nos anos que se seguiram, passando a adotar o “Estado Social de Direito”.¹⁵

Contudo, para DIEGO BOMFIM, esta efetiva mudança na atuação do Estado só ocorreu em 1929, após a crise capitalista que aconteceu nos Estados Unidos da América e atingiu praticamente o mundo inteiro.¹⁶ Neste momento, o mundo precisava encontrar uma forma de equilibrar a ordem social e liberal. Foi preciso introduzir uma visão menos individualista no Estado Liberal, era preciso reconhecer não apenas os direitos de primeira geração como também os direitos de segunda geração. E para atingir este objetivo, foi implantado “nos Estados Unidos, o *New Deal*, afastando o liberalismo econômico e dando espaço para o surgimento no *Welfare State*, por meio da intervenção do Estado sobre o domínio econômico e social.”¹⁷

Por volta de 1980, sendo símbolo de um novo movimento, o governo da primeira-ministra do Reino Unido, Margaret Thatcher, buscando a desregulamentação do setor financeiro, flexibilização do mercado de trabalho e privatização das empresas estatais, atrelado à queda da União Soviética, acarretou uma mudança de comportamento mundial culminando naquilo que se convencionou intitular de neoliberalismo. Tal movimento buscava redução do Estado na regulação econômica, devendo o Estado deixar de participar da economia seja como agente dirigente ou mesmo como mero intervencionista. Esta nova doutrina influenciou, em parte, a Constituição Federal da República do Brasil de 1988.¹⁸

Um acontecimento em 2007, mais uma vez nos Estados Unidos – líder da economia mundial de então – parece colocar novamente em cheque os objetivos liberais do mundo, é a chamada crise imobiliária que teve como coadjuvante o crédito do *subprime*. Atribuindo-se como um dos fatores que contribuíram para a crise americana – que mais uma vez atinge o mundo – a baixa regulamentação do setor financeiro americano, tendo os Estados Unidos que intervir no mercado com o aporte de aproximadamente 2 trilhões de dólares, sendo o último pacote aprovado no valor de 700 bilhões de dólares.¹⁹

¹⁵ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. 2009. 187 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. p. 42.

¹⁶ Após a primeira guerra mundial, os Estados Unidos se tornaram a primeira potência mundial, e a crise de 1929 atingiu praticamente o mundo inteiro que mantinha, com os Estados Unidos, relações comerciais. Apenas algumas ilhas isoladas e países economicamente fechados não sofreram com os efeitos da crise.

¹⁷ BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 85

¹⁸ CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Reflexões sobre o Papel do Estado frente à Atividade Econômica. **Revista trimestral de direito público**, São Paulo, n. 20, 1997. p. 68

¹⁹ BORÇA JUNIOR, Gilberto Rodrigues; TORRES FILHO, Ernani Teixeira. Analisando a crise do subprime. **Revista do banco nacional de desenvolvimento econômico e social**, v.15, n.30, p.129-159, dez. 2008. Disponível em:

Um fato que se destaca em 2008 para o agravamento da crise foi a posição do governo americano de não intervenção diante do anúncio, pelo quarto maior banco de investimentos americanos, o Lehman Brothers, do prejuízo de 3,9 bilhões de dólares no terceiro trimestre de 2008. Como não houve ajuda financeira do Governo, o Lehman Brothers entrou com um pedido de concordata na Corte de Falências de Nova York. “A decisão das autoridades americanas de não prover apoio financeiro ao Lehman Brothers agravou profundamente a crise, gerando um forte pânico nos mercados globais”.²⁰

Posteriormente, esta crise atingiu a Europa, afetando instituições financeiras de países como o Reino Unido, a Suíça, a França e a Itália, os quais anunciaram um aporte financeiro de 1,54 trilhão de dólares para socorrer as instituições financeiras nacionais.²¹

Devido à proximidade temporal da crise, e por ainda o mundo estar atravessando-a, não é possível, com precisão, definir as mudanças que ocorreram no comportamento dos países em relação à intervenção econômica, mas acredita-se numa mitigação, mais uma vez, do liberalismo no futuro.

2.2 Formas de Intervenção do Estado na Economia

É preciso analisar, neste momento, as formas como o Estado intervém na economia. Contudo, é preciso ressaltar que parte da doutrina critica a utilização da expressão “intervenção”. Para Washington Peluso Albino de SOUZA²², por exemplo, a expressão “intervenção” tem um caráter ideológico do Estado liberal, haja vista, que a expressão intervenção significa a intromissão em um espaço que, via de regra, não pertence ao interventor.²³ Desta forma, ao utilizar a expressão “intervenção”, estar-se-ia adotando como referencial a não atuação do Estado na atividade econômica em sentido estrito²⁴.

<http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev3005.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2012.

²⁰ BORÇA JUNIOR, Gilberto Rodrigues; TORRES FILHO, Ernani Teixeira. Analisando a crise do subprime. **Revista do banco nacional de desenvolvimento econômico e social**, v.15, n.30, p.129-159, dez. 2008. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev3005.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2012.

²¹ CRISE ECONÔMICA DE 2008-2011. In: **WIKIPÉDIA**, a enciclopédia livre. Flórida: Wikimedia Foundation, 2012. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Crise_econ%C3%B4mica_de_2008-2011&oldid=28268194>. Acesso em: 03 jan. 2012.

²² SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras linhas de direito econômico**. 6. ed. São Paulo: Ltr, 2005. p. 319

²³ BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 94.

²⁴ Eros Roberto Grau define a expressão atividade econômica em sentido estrito como aquela referente aos atos negociais nos particulares. Enquanto que na atividade econômica em sentido amplo estaria inserida a

Em que pese a discussão em torno da expressão “intervenção”, seguimos a esteira de Eros GRAU²⁵, pois entendemos que a adoção de um ponto de referência muitas vezes é necessário para o entendimento do Direito. E como o Estado de direito, como o conhecemos, surgiu como Estado liberal, como já abordamos neste trabalho, nada mais coerente do que adotarmos, hoje²⁶, este referencial.

Como lembra a doutrina²⁷, diversas formas de classificação surgiram para explicar a intervenção do Estado, contudo adotaremos a classificação proposta pelo ex-ministro do STF, Eros GRAU. Desta forma, a intervenção do Estado na economia pode se dar de três formas: (i) intervenção por absorção ou participação, (ii) intervenção por direção e (iii) intervenção por indução.²⁸

No primeiro caso, o Estado se coloca na posição de agente econômico, ou seja, passa o Estado a explorar economicamente uma típica atividade econômica em sentido estrito. Eros GRAU²⁹ nos ensina que esta intervenção pode ocorrer por absorção ou por participação. No caso da absorção, o Estado toma para si o monopólio daquela atividade, assumindo integralmente a responsabilidade e o controle dos meios de produção de determinado setor.³⁰

No segundo caso, da participação, o Estado atua como mais um agente econômico naquele setor, chamando para si apenas parte do controle dos meios de produção. O Estado atua num regime de competição com os agentes particulares (neste caso, empresários), atuando concomitantemente Estado e particular no mesmo setor.

Em razão do exposto, a doutrina entende que esta forma de intervenção se dá no domínio econômico, haja vista, ser o Estado um agente explorador da atividade econômica em sentido estrito. Tal afirmativa diferencia as formas de intervenção por direção e intervenção por indução, em ambas o Estado atua como agente regulador, deixando sua execução para o particular. Assim, diz a doutrina, a intervenção do Estado se dá sobre o domínio econômico.

Importante ressaltar que a competência para que o Estado intervenha sobre o domínio econômico é outorgada pela própria Constituição Federal quando dispõe em seu art. 174 que

participação do estado ao prover o serviço público. (GRAU, Eros Roberto. **Ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 100)

²⁵ GRAU, Eros Roberto. **Ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 146

²⁶ Talvez, com o passar dos anos, não faça sentido para as futuras gerações falar em intervenção do estado na atividade econômica. E o Estado Liberal seja apenas um marco referencial histórico longínquo.

²⁷ BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 98.

²⁸ GRAU, Eros Roberto. **Ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 147

²⁹ _____. Op. cit., p. 147

³⁰ É o que ocorre no Brasil com a Petrobrás, em que o governo assumiu o monopólio da exploração de petróleo no território nacional.

“como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”.

Na intervenção por direção, “estamos diante de comandos imperativos, dotados de cogência, impositivos de certos comportamentos a serem necessariamente cumpridos pelos agentes que atuam no campo da atividade econômica em sentido estrito (...)”, assim ao intervir por direção o Estado não atribui margem de liberdade aos agentes econômicos (inclusive os de natureza pública), restringindo de forma imperativa as condutas indesejadas dos agentes econômicos.

Nesta intervenção, o Estado utiliza-se do binômio licitude/ilicitude para que seus objetivos e interesses sejam atingidos. Vale lembrar, como o faz Diego BOMFIM, que “não há uma relação de precedência entre uma e outra forma de intervenção, ocorrendo a utilização de ambas pelo ente estatal (...)”³¹. Aqui, é possível correlacionar esta intervenção ao modelo repressor do direito, por exemplo, no Brasil o governo editou a lei 9.294/1996 que proíbe o fumo em recinto coletivo fechado, privado ou público.

Por fim, cumpre-nos abordar a intervenção por indução. Diferente do que ocorre na forma de intervenção por direção, onde é aplicado o modelo repressor do direito, aqui existe a aplicação das normas promocionais de conduta. Desta forma, “o Estado se vale de incentivos ou desestímulos, para fomentar a realização ou não de determinadas condutas”.³²

Sempre oportunas são as lições de Eros GRAU³³ quando nos ensina que a intervenção por indução utiliza-se de preceitos descritivos (deônticos), mas não são dotados da mesma carga de cogência que afeta as normas de intervenção por direção. Ocorre que na intervenção por indução, o Estado não aplica seu binômio licitude/ilicitude, existe uma margem de decisão nas mãos dos agentes econômicos, que recebe uma espécie de recompensa por seguir aquilo que o Estado entende como mais interessante.

Neste momento, para evitar uma conclusão precipitada, é de suma importância a observação das lições de Eros GRAU³⁴ quando nos lembra que uma intervenção no domínio econômico por indução não se limita à majoração/instituição de tributos ou à sua redução, estas induções podem ocorrer numa prestação material que em que o Estado otimize as

³¹ BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 85

³² _____. Op. cit., p. 100

³³ GRAU, Eros Roberto. **Ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 148

³⁴ _____. Op. cit., p. 149

atividades econômicas em determinada região, ou em determinado setor, através da realização de obras de infra-estrutura favoráveis a estas atividades econômicas.

A doutrina, porém, não é unânime em aceitar que o Estado através de uma competência tributária atue no desestímulo das atividades que não considera desejáveis. Este, por exemplo, é o posicionamento de Marco Aurélio GRECO³⁵, para o qual, se o Estado não deseja que se desenvolva determinadas atividades econômicas, deve utilizar seu poder legiferante e considerar essas atividades ilícitas. Se o Estado considerou a atividade lícita, deve estimular o desenvolvimento econômico da mesma, não podendo criar um empecilho para que atividades lícitas se desenvolvam. Ora, parece, à primeira vista, que o legislador constituinte originário segue a mesma linha de raciocínio, haja vista, no art. 174 da Constituição Federal de 1988, não haver qualquer previsão para que o Estado efetue o desestímulo destas atividades. O art. 174 apenas prevê que o Estado “exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.”

O Diego BOMFIM, refuta, parcialmente, este raciocínio sob o argumento que a tributação indutora, não deve atuar na proibição/permissão de determinada atividade. Para o autor, a norma tributária indutora não furta a função da intervenção por direção, em que o Estado utiliza seu poder regulamentar, apenas atua para que determinadas atividades sejam desenvolvidas de forma diferente, sempre atendendo aos demais valores constitucionais como a proteção ao meio ambiente, à saúde, à educação, entre outros.³⁶

3 O ICMS

O poder tributário encontra como limite a Constituição Federal que confere e reparte as competências tributárias entre as pessoas políticas delimitando os tributos passíveis de serem instituídos. Ou seja, regula o âmbito de atuação do Estado no campo tributário.³⁷

O ICMS é um imposto, em regra³⁸, da competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme estatui o art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988. Assim, determina o texto constitucional que “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre

³⁵ GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 9-31.

³⁶ BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 101

³⁷ FREIRE JÚNIOR, Evaristo Ferreira. **ICMS: guerra fiscal e proteção da concorrência**. 2011. 181 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, 2011. p. 89.

³⁸ Pode-se afirmar que o ICMS é “em regra” da competência dos Estados e do Distrito Federal, pois os art. 147 e 154 da Constituição Federal de 1988 trazem hipóteses de instituição deste imposto pela União.

operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Como observa Roque Antonio CARRAZZA³⁹, sob o título de ICMS existem, pelo menos, cinco diferentes impostos. Nítidas são as palavras do autor:

A sigla ‘ICMS’ alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes.

Tal classificação, contudo, não é pacífica, para Eduardo SABBAG⁴⁰, por exemplo, existem apenas quatro impostos definidos na outorga de competência do inciso II do art. 155 do texto constitucional vigente. Apesar das diferenças entre os impostos acima elencados e dessa divergência quanto à exata quantidade de impostos sob a rubrica do “ICMS”, existe um núcleo central que é comum a todos estes impostos, o que permite, para este trabalho, que continuemos tratando do imposto como ICMS.

Como ensina Eduardo SABBAG⁴¹, o ICMS é sucessor do antigo IVC (Imposto de Vendas e Consignações) e foi instituído pela reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional n. 18 de 1965 que instituiu o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, quando tornou-se não-cumulativo, característica que será detalhada no próximo item deste trabalho. Com a Constituição de 1988 o ICM passou a abranger as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, por isso o imposto passou a ter a sigla ICMS.

Em obediência ao art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, o ICMS foi regulamentado pela lei complementar n. 87/96. Hugo de Brito MACHADO⁴² ressalta que “a lei complementar, todavia, não é o instrumento hábil para a instituição do tributo, a não ser, é claro, naqueles casos nos quais a própria Constituição determina que o tributo será criado por lei complementar, como acontece, por exemplo, com o art. 154, inciso I”. Desta forma, a criação do ICMS se dará por lei do Estado ou do Distrito

³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 37.

⁴⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 987.

⁴¹ _____. Op. cit., p. 985.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 384.

Federal a qual determinará o seu fato gerador. Assim, “o efetivo exercício da competência privativa outorgada pela Constituição da República depende da edição de lei ordinária emanada pelo Poder Legislativo do ente federado, que detém a função exclusiva, privativa e insubstituível de criar o tributo”⁴³.

A base de cálculo do ICMS será distinta para cada um daqueles impostos relacionados acima, assim, pode ser o valor da operação no caso de operação de circulação de mercadorias, pode ser o preço do serviço, em se tratando de transporte interurbano ou interestadual, pode ser, ainda, o preço do serviço para o caso de prestação de serviço de comunicação, ou o valor da mercadoria do bem importado em se tratando de importação.

Quanto às alíquotas, a Constituição, em seu art. 155, §2º, inciso VII previu a existência da alíquota interna e da alíquota interestadual. As alíquotas internas são estipuladas pelos Estados e as alíquotas interestaduais há um critério determinado pelo art. 155 da CF/88, do qual resultou na resolução 22/89 do Senado Federal, a qual determina a alíquota de 7% para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste e para o Espírito Santo. Já para as operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Sul e Sudeste determinou uma alíquota de 12%. No caso das importações, a alíquota será de 17% ou 18%.

3.1 O Papel do Senado Federal, a Concessão de Benefícios e o CONFAZ.

Importante destacar, neste momento, que a Constituição outorgou um papel diferenciado ao Senado Federal em relação às normas gerais do ICMS, conforme determina a Constituição Federal, no seu art. 155, §2º, inciso IV e V⁴⁴. Há uma natureza dúplice das resoluções do Senado em relação ao ICMS.

⁴³ FREIRE JÚNIOR, Evaristo Ferreira. **ICMS: guerra fiscal e proteção da concorrência**. 2011. 181 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, 2011. p. 89.

⁴⁴ Art. 155. (...)

§ 2.º (...)

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

Na primeira, é atribuída uma função ao Senado Federal de definição das alíquotas do imposto nas operações interestaduais e de exportação. Desta forma, o constituinte cedeu parte da competência de legislar sobre o ICMS, que pertence aos Estados e o Distrito Federal, para a união⁴⁵. Tal medida tem por finalidade equilibrar a produção de receitas entre os Estados brasileiros, pois como o Brasil adota o princípio da origem na tributação do ICMS (sendo cabível ao Estado de origem em que as mercadorias e serviços circulam) ocorreria um acentuado desequilíbrio da distribuição da arrecadação do ICMS, valorizando aqueles Estados-membros com maior índice de importação. Essa atribuição ao Senado é de caráter obrigatório, inclusive, para Evaristo Ferreira FREIRE JÚNIOR⁴⁶, não se trata aqui de uma competência concorrente similar à do art. 24 da CF/88, e sim uma competência privativa do Senado Federal, não podendo sua inércia ser suprida por norma do Estado-membro.

Esta determinação constitucional foi atendida pela Resolução nº 22, de 9 de maio de 1989, a qual estabeleceu as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e nas operações relativas à exportação.

Na segunda, entendendo que as normas tributárias que regulam o ICMS, em especial suas alíquotas, produz efeitos além das fronteiras do próprio Estado, o constituinte deu opção ao Senado Federal de definir os limites internos das alíquotas do imposto estadual. Desta forma, o Senado estipulará limites mínimos e máximos para que o legislador estadual, de forma supletiva, estipule as alíquotas internas de cada ente federado.

Acontece que esta autorização constitucional jamais foi regulada pelos Estados-membros⁴⁷. Desta forma, não existem limites máximos e mínimos para as alíquotas internas dos Estados-membros estipuladas pelo Senado Federal. Apesar de verdadeira esta afirmativa, ela pode levar o estudioso desatento a erro, pois o fato de não existir alíquota mínima estipulada por Resolução do Senado Federal não é correto afirmar que não existe limite mínimo para a fixação das alíquotas. O constituinte, preocupado com esta fixação dos limites mínimos (e aqui é importante lembrar do princípio da origem, já abordado acima), resolveu estabelecer que os limites mínimos das alíquotas internas das unidades federadas não podem ser inferiores às alíquotas interestaduais estabelecidas pelo Senado. Contudo há uma exceção, os estados-membros poderão estipular alíquotas internas inferiores às alíquotas interestaduais

⁴⁵ A expressão “União” aqui está sendo utilizada no mesmo sentido que a Constituição Federal de 1988 adota no seu art. 1º. Pois a limitação à competência tributária do ICMS é a competência do Senado Federal composto por representantes dos Estados e do Distrito Federal.

⁴⁶ FREIRE JÚNIOR, Evaristo Ferreira. **ICMS: guerra fiscal e proteção da concorrência**. 2011. 181 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, 2011. p. 92.

⁴⁷ _____. Op. cit., p. 94.

se houver um convênio firmado após deliberação dos Estados e do Distrito Federal. É o que dispõe o art. 155, §2º, inciso VI da CF/88:

VI - 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;

Desta forma, é preciso que haja um Convênio entre os Estados para que as alíquotas internas dos Estados sejam inferiores às alíquotas interestaduais da Resolução do Senado Federal. Mas esta não foi a única limitação à competência tributária dos Estados em matéria de ICMS, o legislador constitucional determinou que lei complementar definisse como seriam concedidos e revogados as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais, desde que por deliberação dos Estados e do Distrito Federal. É o que determina o art. 155, §2º, XII, alínea “g”:

XII - cabe à lei complementar:

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

Mais uma vez, demonstra o constituinte que entende os efeitos extrafiscais que possui o ICMS, e mais do que isso, que estes efeitos possuem amplitude além dos limites territoriais do próprio Estado. Ora, como já abordamos acima, os incentivos fiscais é uma eficaz forma de intervenção do Estado na economia. Contudo, esta intervenção deve-se pautar pelo princípio da *neutralidade mitigada*, pois sua aplicação desregrada poderia acarretar na “Guerra Fiscal”, que será abordada no próximo item, aparentemente amparada nos preceitos constitucionais da busca pela redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país.⁴⁸

Em razão do exposto, foi editada a Lei Complementar nº 24 de 1975⁴⁹, regulamentando a concessão dos benefícios fiscais através do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que possui representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, e representado pelo Ministro da Economia do Governo Federal. A Lei Complementar dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Desta forma, os convênios relativos à isenções, incentivos e

⁴⁸ FREIRE JÚNIOR, Evaristo Ferreira. **ICMS: guerra fiscal e proteção da concorrência**. 2011. 181 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, 2011. p. 110.

⁴⁹ Para Evaristo Ferreira FREIRE JÚNIOR, a Lei Complementar nº 24 de 1975 foi devidamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988. (FREIRE JÚNIOR, Evaristo Ferreira. **ICMS: guerra fiscal e proteção da concorrência**. 2011. 181 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, 2011. p. 122).

benefícios fiscais serão celebrados mediante deliberação do CONFAZ e posteriormente ratificados pelos **Governadores de cada Estado.**

A função destes convênios é atuar como um instrumento de normatização do ICMS, equilibrando seus efeitos extrafiscais em todo o território nacional, haja vista, ter reconhecido o legislador que seus efeitos indutivos atingem não apenas o próprio ente federativo como todos os demais. Busca desta forma, evitar uma “guerra fiscal” entre os Estados-membros e o Distrito Federal, pois determina uma limitação ao poder de concessão dos benefícios fiscais no âmbito de seus territórios.⁵⁰

Neste momento, é preciso apontar que a não observação deste caráter formal da concessão de benefícios fiscais através de convenção do CONFAZ, revela a flagrante inconstitucionalidade da lei que conceder o benefício. Tal inconstitucionalidade se apresenta no seu caráter formal propriamente dito, pois a concessão de tais benefícios não seguiu o devido processo legislativo para sua concessão.⁵¹ Contudo, este não é o entendimento do STF, que na ADI 2345 / SC, em recente decisão proferida em 30 de junho de 2011, tendo como Relator o Ministro Cezar Peluso, entendeu não haver inconstitucionalidade formal, mas sim inconstitucionalidade material.⁵²

Aliás, o Supremo Tribunal Federal tem reiteradamente⁵³ decidido pela inconstitucionalidade destas normas que concedem benefícios fiscais sem observância do art. 155, §2º, XII, alínea “g” da Constituição Federal. Para tanto é preciso entender melhor sobre a guerra fiscal e analisar a competência atribuída ao Governador do Estado pela LC 24/75.

⁵⁰ FREIRE JÚNIOR, Evaristo Ferreira. **ICMS: guerra fiscal e proteção da concorrência.** 2011. 181 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, 2011. p. 124.

⁵¹ LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado.** 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 231-233.

⁵² “Não há vício de inconstitucionalidade formal, no caso, pois a Lei nº 11.393, de 03 de maio de 2000, do Estado de Santa Catarina, e ora impugnada, trata de matéria tributária (benefício fiscal), a qual, segundo consolidada jurisprudência desta Corte, é de iniciativa comum concorrente, não havendo falar em iniciativa parlamentar reservada ao Chefe do Poder Executivo. (...) Passo, então, à análise da alegação do vício de inconstitucionalidade material. A Lei impugnada prevê a concessão, unilateral e ilegítima, de incentivo fiscal de ICMS. O cancelamento de notificações fiscais é, inequivocamente, benefício tributário (...) O benefício, porém, não tem respaldo em convênio do CONFAZ, e, por isso, afronta o disposto nos artigos 150, §6º e 155, § 2º, inc. XII, "g", todos da Constituição Federal, donde lhe vem a patente inconstitucionalidade. É o que, aliás, tem decidido o Plenário, por votação unânime, em casos semelhantes.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. nº 2.345, Rel. Min. Cezar Peluso. Julgamento em 1º-6-2011, DJE de 05-08-2011; Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=625272>>, acesso em 10 jan. 2012).

⁵³ ADI 2.345, Rel. Min. Cezar Peluso. Julgamento em 1º-6-2011, DJE de 05-08-2011; ADI 1.247, Rel. Min. Dias Toffoli, julgamento em 1º-6-2011, Plenário, DJE de 17-8-2011; ADI 3.664, Rel. Min. Cezar Peluso. Julgamento em 1º-6-2011, DJE de 21-09-2011; ADI 3.803, Rel. Min. Cezar Peluso. Julgamento em 1º-6-2011, DJE de 21-09-2011; ADI 4.152, Rel. Min. Cezar Peluso, julgamento em 1º-6-2011, Plenário, DJE de 21-9-2011; ADI 2.549, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 1º-6-2011, Plenário, DJE de 3-10-2011;

3.2 A Guerra Fiscal das Unidades Federativas.

Guerra Fiscal pode ser conceituada, segundo o Ricardo Pires CALCIOLARI, como:

A exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados. Benesses fiscais atrativas incentivariam a migração de determinados agentes privados, os quais, segundo postulados econômicos clássicos, sempre tendem a buscar o menor custo produtivo e, conseqüentemente, maior lucro. Para atrair investimentos aos seus respectivos estados, os governos infranacionais (como estados ou municípios) oferecem aos contribuintes determinados benefícios fiscais, como créditos especiais de ICMS ou empréstimos subsidiados de longo prazo.⁵⁴

Para Fernando Facury SCAFF, a expressão representa uma relação de disputa econômica entre entes autônomos entre si, com suas respectivas competências tributárias, que oferecendo benefícios de ordem tributária ou de outra natureza, visam obter para seus territórios um determinado investimento econômico.⁵⁵

A expressão pode ser usada tanto no plano internacional como no plano interno de um Estado soberano. Como o ICMS é um imposto de competência dos Estados-membros da República Federativa do Brasil, a expressão guerra fiscal a esta situação aplicada é a que denota uma disputa interna entre os Estados-membros para atrair investimento nos seus âmbitos territoriais.

Esta disputa travada com armas como o ICMS, transformou o imposto que em sua criação tinha finalidade essencialmente arrecadatória, ou seja, fiscal, em um tributo com efeitos extrafiscais de caráter acentuado. Efeitos estes que ultrapassam o próprio âmbito de competência territorial dos entes que detém a competência para a sua regulamentação.

Em virtude desta disputa intensa pelos Estados, as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais passaram a ser concedidas pelos Estados diretamente às empresas, sem que o fato fosse levado ao Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Viu-se uma falência da sistemática dos limites desta indução pelo Conselho.⁵⁶

O Estado de São Paulo, dando uma interpretação diferente ao dispositivo constitucional, editou a lei estadual 6.374 de 1989 estabelecendo em seu art. 36, §3º, que não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que

⁵⁴ CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil. **Caderno de Finanças Públicas**, nº 7, Ministério da Fazenda, ESAF, Brasília, p. 5-29, dez. 2006. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/caderno-financas/CFP7/CFP_n7_art1.pdf>. Acesso em: 08 de jan. 2012.

⁵⁵ SCAFF, Fernando Facury. Guerra Fiscal, Neoliberalismo e Democracia. **Revista do direito**, Santa Cruz do Sul, nº 11, jan./jul. 1999. p. 35.

⁵⁶ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. 2009. 187 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. p. 94

corresponder à 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 art. 155, §2º da Constituição Federal.

Contudo, em 2004 o Estado de São Paulo editou o comunicado CAT nº 36, esclarecendo que os benefícios concedidos por outras unidades federativas que não estivessem de acordo com a Lei Complementar 24/1975 não seriam considerados, apenas os créditos relativos ao imposto efetivamente cobrado no Estado de Origem seriam levados em conta.⁵⁷

O Jornal Valor Econômico, em 01 de novembro de 2011, publicou uma matéria tratando deste tema, no qual afirma que os empresários sofrem com a situação de guerra fiscal, pois “ao remeter mercadorias de uma região para outra, as empresas não conseguem o reconhecimento dos créditos de ICMS resultantes de incentivos fiscais concedidos na origem. Com isso, passam a discutir valores altíssimos, administrativamente e na Justiça - só a JBS Friboi foi autuada em São Paulo em mais de R\$ 1,2 bilhão por usar esse tipo de crédito”.⁵⁸

Para Roque Antonio CARRAZZA, esta posição adotada pelo Estado de São Paulo é inconstitucional, pois representa um enriquecimento sem causa por parte do Estado de São Paulo.⁵⁹ O TJSP, seguindo o mesmo entendimento, já reconheceu⁶⁰ o dispositivo inconstitucional, porém entendendo que atingiria o princípio da não-cumulatividade do ICMS. E não poderia ser outro o entendimento, não poderia um Estado-membro sob o pretexto de evitar a guerra fiscal, refutar o benefício concedido por outro Estado-membro, invadindo assim a esfera de competência tributária dos demais entes federativos.

Desta forma, este “mecanismo” supostamente⁶¹ criado para se evitar a guerra fiscal não poderá ser utilizado, e por isso, a questão da concessão das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais deverá ser enfrentada diretamente, analisando a constitucionalidade dos atos normativos que os concederam sem observância das normas constitucionais.

⁵⁷ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. 2009. 187 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. p. 97.

⁵⁸ MAGRO, Maíra. **STF decidirá se Estados podem impedir uso de créditos de ICMS**. Valor Econômico, São Paulo, 01 nov. 2011. Disponível em: < <http://www.valor.com.br/brasil/1077686/stf-decidira-se-estados-podem-impedir-uso-de-creditos-de-icms>> Acesso em: 11 nov. 2011.

⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 504

⁶⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação Cível nº 529 218 5/0-00; Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=2336290&v1Captcha=FbjTS>>, acesso em 10 jan. 2012.

⁶¹ Utilizou-se a palavra “supostamente”, pois quem quer terminar um conflito não desenvolve soluções para se beneficiar apenas por estes conflitos.

E quais os fatores que levam à guerra fiscal? Luiz Alberto Gurgel de FARIA⁶² cita dois principais problemas para existência de uma guerra fiscal tão acentuada. O primeiro deles é a ausência de uma política nacional de desenvolvimento, pois caberia ao Governo Central, a União, criar balizamentos das políticas industriais estaduais. O segundo seria a inadequação da sistemática estabelecida pelo ICMS, criado na década de 60 e praticamente inalterada desde então. Para o autor, uma das falhas na sistemática do ICMS é que a competência do imposto sobre o valor agregado deveria ser do Governo Central, a exemplo dos países europeus. O Brasil, ao adotar o modelo federativo em três níveis distintos (União, Estados e Municípios), resolveu distribuir a competência de seus impostos sobre o valor agregado nos três níveis, o IPI para a união, o ICMS para os estados e o ISS para os municípios. A outra falha estaria na “adoção do princípio da origem na formatação do ICMS, transformando-o em um típico imposto sobre a produção, o que é completado pela não-isenção para os bens de capital. (...) Caso o princípio adotado fosse o do destino, o imposto se aproximaria de um típico tributo sobre o consumo”.⁶³

Quanto às conseqüências da guerra fiscal, Luiz Alberto Gurgel de FARIA⁶⁴ afirma serem elas negativas. Explica que ao ocorrer a generalização da guerra fiscal, os Estados abrem mão de sua mais importante receita, a decorrente do ICMS, e que como todos os Estados terminam dando o mesmo incentivo fiscal, não há uma efetiva indução das normas beneficiadoras em relação à desconcentração dos investimentos no país. Para o autor, como as empresas têm incentivos fiscais similares em todos os Estados da federação, terminam optando pelo local em que haja melhor infra-estrutura para o desenvolvimento de seus negócios.

Este fenômeno volta a ser prejudicial para os Estados mais pobres, pois as empresas além de receberem enorme desoneração fiscal para atuarem, acabam optando pelos Estados mais ricos em virtude de suas estradas, mercado consumidor, acesso à matéria-prima, entre outras facilidades.

E por isso, a arrecadação do ICMS, no tempo, apenas estabiliza-se ou reduz-se. Pois, “se não houvesse nenhum incentivo, conclui-se que, em uma análise agregada, há perda global da arrecadação”.⁶⁵ Como o poder decisório não está nas mãos do Governo Central, não há capacidade de planejamento para se efetivar uma política de desenvolvimento nacional.

⁶² FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. 2009. 187 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. p. 99-104.

⁶³ _____. Op. cit., p. 100.

⁶⁴ _____. Op. cit., p. 104-110.

⁶⁵ _____. Op. cit., p. 105.

Ficam os Estados, numa relação de perde-perde, a disputar a alocação dos investimentos subordinando a uma completa manipulação das empresas que, na maioria das vezes, previamente já decidiu pela sua instalação.

Exemplo recente que concretiza o exposto, aconteceu em Pernambuco, quando a FIAT anunciou a instalação de mais uma fábrica automotiva, agora em Pernambuco. Ora, a empresa já possui uma planta industrial situada em Betim-MG, com o desenvolvimento do Nordeste, em especial, de Pernambuco, é geograficamente mais interessante para a Empresa, que produzirá um modelo popular⁶⁶ de carro nesta nova fábrica estar no nordeste do país. E como noticiou a FOLHA⁶⁷, o Estado de Pernambuco prometeu construir um novo aeroporto e outro porto nas mediações da instalação da nova fábrica, e ainda, promete duplicar a rodovia em que ficará a nova fábrica. Além disso, o governo desapropriou uma área de 740 hectares e entregou para a empresa construir sua nova planta industrial. Apesar do exposto, o governo federal editou a Medida Provisória nº 540 de 2011, prorrogando benefícios fiscais para o IPI automotivo no Nordeste até 2020.

A pergunta é: Quais os reais efeitos extrafiscais do incentivo fiscal?

⁶⁶ SILVA, Cleide; LACERDA, Angela. Nova fábrica da Fiat em Pernambuco terá aporte de R\$ 3 bilhões. **O Estado de S. Paulo**, São Paulo, 15 dez. 2010. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/economia,nova-fabrica-da-fiat-em-pernambuco-tera-aporte-de-r-3-bilhoes-,47594,0.htm>> Acesso em: 11 nov. 2011.

⁶⁷ PEIXOTO, Paulo. Fiat muda unidade em PE para local com o triplo da área. **Folha de S. Paulo**, São Paulo, 09 ago. 2011. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/956591-fiat-muda-unidade-em-pe-para-local-com-o-triplo-da-area.shtml>> Acesso em: 11 nov. 2011.

4 DA CONSTITUCIONALIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL

Apresentadas as questões em relação à intervenção do Estado na economia, abordada a função do CONFAZ e os efeitos da chamada “Guerra Fiscal” por incentivos do ICMS, é preciso adentrar no âmago da questão: O Art. 4º da Lei Complementar 24/1975 que atribui ao Governador a função de incorporar benefícios fiscais concedidos pelo CONFAZ sem autorização por lei Estadual específica é constitucional?

4.1 Dos argumentos da constitucionalidade do Art. 4º da LC 24/75.

A Constituição Federal determina em seu Art. 150, § 6º 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 específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, **sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g**” (destaques nossos).

Assim, a regra constitucional é a da exigência de lei específica para benefícios fiscais, como a redução da base de cálculo. Sem embargo, a própria Constituição Federal, no dispositivo supracitado, excepciona a regra através da aplicação do Art. 155, §2º, XII, g:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

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

A Lei Constitucional 24/1975 regulamentou a forma como os Estados e o Distrito Federal podem, mediante deliberação, conceder benefícios fiscais (aí incluída a redução da base de cálculo).

Com efeito, há de se entender que a competência para que o CONFAZ delibere sobre determinada concessão de benefício fiscal para o ICMS pelos Estados foi conferida diretamente pela Constituição Federal, sendo, por certo, uma mitigação à competência tributária dos Estados; afinal, a LC 24/75 possui caráter nacional, assim como o CTN e a Lei Complementar 87/1996.

Desta forma, a Lei Complementar 24/1975, ao determinar em seu Art. 4º que “dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, **o Poder Executivo** de cada Unidade da Federação **publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados**, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo” (grifo nosso), atribuiu competência exclusivamente ao Executivo para ratificar os convênios celebrados.

Não há espaço, na competência tributária da Assembleia Legislativa do Estado, para a ratificação ou não do benefício fiscal autorizado pelo CONFAZ. Assim dispõe, inclusive, no caso utilizado como ponto de partida deste estudo, a Lei nº 59/1993 do Estado de Roraima, em seu Art. 8º:

Art. 8º - As isenções ou quaisquer outros incentivos ou benefícios fiscais serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados entre os Estados e o Distrito Federal, na forma prevista na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

§ 1º- Quando a isenção depender de requisito a ser preenchido e não sendo este cumprido, o imposto será considerado devido a partir do momento em que tenha ocorrido a operação ou a prestação, e seu recolhimento far-se-á com multa e demais acréscimos legais, que serão devidos a partir do vencimento do prazo em que o imposto deveria ter sido recolhido, caso a operação ou prestação não fosse efetuada com o benefício fiscal.

§ 2º - Salvo disposição em contrário da legislação, a concessão de isenção não é extensiva às obrigações acessórias relacionadas com a obrigação principal alcançada pela exoneração fiscal.

Registre-se, ainda, que a Lei Complementar foi expressamente recepcionada pela Constituição Federal no Art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Pelo exposto, a constitucionalidade da isenção tributária concedida nos exatos termos disciplinados pela LC 24/75 decorre da própria permissão constitucional e atribuição ao CONFAZ dessa competência.

Mas é preciso ir além, conhecer o outro lado da argumentação.

4.2 Dos argumentos da INconstitucionalidade do Art. 4º da LC 24/75.

Para Paulo de Barros Carvalho⁶⁸, entender que os convênios não sejam ratificados pela Assembleia Legislativa é aniquilar o princípio federativo, bem como o princípio da legalidade. Assim explica o professor:

Os convênios, continuo dizendo, são uma aberração em termos de ofensa ao princípio da legalidade. Estes não de ser, segundo a estipulação constitucional, firmados e ratificados pelos Estados. Quando se diz “firmados pelos Estados” e “ratificados pelos Estados”, não significa, evidentemente, a possibilidade de o Secretário de Fazenda celebrar o convênio, trazê-lo de volta para

⁶⁸ Carvalho, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 5ª Edição. 2013. Editora Noeses. Página 255.

seu Estado, leva-lo ao Governador e este chancela-lo. Não! Quando se diz isso – e nós sabemos que no Brasil ninguém será obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa senão em virtude de lei – pressupõe-se o estabelecimento do convênio e, depois, sua ratificação pela Assembleia mediante Decreto-legislativo.

Assim, para o professor Paulo de Barros Carvalho, a participação da Assembleia Legislativa decorre do princípio da legalidade, pois ninguém estaria obrigado a não fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

A questão, contudo, é entender que o Art. 4º da Lei Complementar 24 de 1975 é LEI! E lei autorizada por mandamento constitucional a regulamentar o processo de concessão de benefícios fiscais para o ICMS. Se entender assim, como então considerar válida a determinação para o senado mediante ato diverso de lei em sentido estrito determine os patamares mínimos e máximos?

Entretanto, acompanha no mesmo sentido, o pernambucano José Souto Maior Borges⁶⁹:

A ratificação é o ponto terminal do processo legislativo. O convênio é materialmente ato normativo. Por isso mesmo, a sua ratificação compete às Assembleias Legislativas Estaduais e não ao Governador do Estado. Após ratificadas, as normas isentantes que integram os convênios valem internamente, para cada Estado participante, como lei ordinária estadual concessiva ou revogatória de isenções do ICM.

O professor Souto, por sua vez, faz uma interpretação “corretiva” para entender que os convênios devem ser ratificados pela Assembleia Legislativa (e não pelo Governo do Estado). Porém, parte de correlação questionável: que o convênio é ato normativo e, por isso mesmo, deveria ser matéria afeta ao poder legislativo. Questiona-se: Então seria impossível uma previsão constitucional de procedimento de isenção pelo executivo? E as permissões tributárias para alteração das alíquotas e bases de cálculo que fogem à regra da legalidade?

⁶⁹ BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária. Editora RT, 1975, p. 173.

A Jurisprudência recente é majoritária quanto à necessidade de ratificação pelo Ente político – Estado – através de decreto legislativo, seguindo a posição citação dos doutrinadores de expressão nacional.

Em recente julgado, o Ministro Joaquim Barbosa, no RE 539.130/RS, ao proferir o voto-vista entendeu pela necessidade do Decreto-Legislativo para a possível utilização do benefício fiscal aprovado em convênio:

A Constituição vincula a validade do benefício à concessão por lei. Em sentido discrepante, o benefício fiscal foi concedido por decreto legislativo.

Leio a parte final do artigo, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, ‘g.’, de modo aditivo. Quer dizer, a garantia da regra da legalidade não é excluída imediatamente pela regra que busca assegurar harmonia no âmbito da Federação. O Poder Legislativo não pode delegar ao Executivo, por meio direto ou indireto, a escolha final pela concessão ou não do benefício em matéria de ICMS.

Ainda assim, especificamente para a concessão de benefícios relativos ao ICMS, dou à palavra ‘lei’ interpretação mais ampla, de modo a significar ‘legislação tributária’.

Para tanto, observo que a ritualística constitucional e de normas gerais que rege a concessão de tais benefícios é peculiar. De início, devem os estados federados e o Distrito Federal reunirem-se para aquiescer ou rejeitar a proposta para concessão dos benefícios fiscais. **Se houver consenso no âmbito do Confaz, composto pelos Secretários de Fazenda ou equivalente, cabe ao estado-membro ratificar o pronunciamento do órgão. Embora a Lei Complementar 24 se refira à publicação de decreto pelo Chefe do Poder Executivo, a disposição não pode prejudicar a atividade do Poder Legislativo local.**

Ratificado o convênio, cabe à legislação tributária de cada ente efetivamente conceder o benefício que foi autorizado nos termos de convênio. Preservada a palavra do Legislativo e dado o longo caminho necessário à aprovação do incentivo, descabe impor forma mais rigorosa.

Assim como, no RE 588.765/RN, o STF novamente se posicionou no mesmo sentido:

Decisão: Trata-se de recurso extraordinário (art. 102, III, a da Constituição) interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte que declarou a nulidade do Decreto 13.403/1997, concessor de remissão dos débitos tributários imputados à Companhia Energética do Estado do Rio Grande do Norte – COSERN, por considerá-lo, inconstitucional. (...) Esta Corte tem mantido a necessidade de lei em sentido estrito para estabelecer os critérios de norma que permite à administração exonerar o sujeito passivo do recolhimento de valores a título de tributo (cf., e.g., a ADI 3.462, rel. min. Cármen Lúcia, j. 15.09.2010, Inf. STF 600/2010). Em especial, a concessão de benefícios fiscais que impliquem, potencialmente, redução indevida da parcela da arrecadação de tributos cujo produto é destinado a outros entes federados (neste caso, municípios) comporta controle constitucional, nos termos do art. 158, VI da Constituição (RE 572.762, rel. min. Ricardo Lewandowski, Pleno, DJe de 05.09.2008). (...) De fato, devido à complexidade econômica e logística das operações tributadas, aliada à grande extensão do território nacional e à desigualdade da distribuição dos centros produtores e dos centros consumidores, a Constituição traz série de normas destinadas a harmonizar o tratamento tributário. **Um destes mecanismos é a prévia anuência dos entes federados à concessão de benefícios fiscais relativos ao tributo, que se dá, nos termos da Lei Complementar 24, mediante convênio celebrado sob os auspícios do Conselho de Política Fazendária do**

Ministério da Fazenda – Confaz. (...) Ocorre que a simples existência de convênio é insuficiente para a concessão do benefício. O art. 155, § 2º, XII, g da Constituição dispõe que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. A LC 24, por seu turno, estabelece os parâmetros para a concessão e revogação dos benefícios, de modo que os respectivos termos sejam acordados nos convênios (art. 1º). (...) Não pode o Poder Legislativo delegar atividade que lhe é inerente, sob pena de usurpação e de ou de abdicação dos poderes inerentes a uma das três Funções do Estado. Por mais de uma vez esta Corte decidiu que a outorga de qualquer subsídio, isenção ou crédito presumido, a redução da base de cálculo e a concessão de anistia ou remissão em matéria tributária só podem ser deferidas mediante lei específica, sendo vedado ao Poder Legislativo conferir ao Chefe do Executivo a prerrogativa extraordinária de dispor, normativamente, sobre tais categorias temáticas, sob pena de ofensa ao postulado nuclear da separação de poderes e de transgressão ao princípio da reserva constitucional de competência legislativa (cf. a ADIn 1.296-PE, Rel. Min. CELSO DE MELLO e a ADI 1.247, rel. min. Celso de Mello). Ausente indicação de que o Legislativo local chancelou o incentivo por quaisquer meios legitimamente admitidos, é impossível conciliar o decreto administrativo local com os arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, g, da Constituição. Ante o exposto, nego seguimento ao recurso extraordinário. Publique-se. Brasília, 5 de dezembro de 2011. Ministro Joaquim Barbosa Relator

(STF - RE: 588765 RN , Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 05/12/2011, Data de Publicação: DJe-238 DIVULG 15/12/2011 PUBLIC 16/12/2011)

Diversos outros julgados seguiram esse entendimento: RE 576.357/RS, Rel. Min. CELSO DE MELLO – RE 610.480/RS, Rel. Min. CELSO DE MELLO – RE 611.433/RS,

Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI - RE 637.959 DF, Rel. Min. LUIZ FUX - Agravo Regimental no RE 630.705 MT, Rel. Min. DIAS TOFFOLI.

Resta evidente que a jurisprudência da Suprema Corte segue o entendimento que o Art. 150, §6º da Constituição Federal deve prevalecer mesmo no caso de incentivos fiscais concedidos pelo CONFAZ nos estritos termos da Lei Complementar 24/1975.

Com efeito, para a jurisprudência da corte constitucional, sem uma lei estadual que o embase, ou mesmo um decreto legislativo que lhe fizesse as vezes, o benefício não pode ser implantado, sobretudo em respeito ao pacto federativo e a representatividade da casa legisladora.

5 CONCLUSÃO

O Estado percorreu um longo caminho em relação aos limites da sua intervenção no domínio econômico, passando por uma espécie de oscilação quanto à intensidade desta intervenção. Tal oscilação, em apertada síntese, após o período do absolutismo, passou do modelo liberal de Estado, onde a ideia de Estado era mínima, para um modelo social, na qual a atuação do Estado no controle da economia é marcante.

Como demonstrado, as constituições brasileiras foram influenciadas por esses momentos mundiais de interpretação da função do Estado em relação à economia. Como exemplo, a constituição de 1891, influenciada pelo liberalismo, não trazendo previsão de extrafiscalidade tributária no seu texto. E não só no âmbito tributário, o liberalismo também alcança o mundo do direito privado, quando se valoriza os princípios liberais da obrigação, por exemplo.

Contudo, dentre os métodos de intervenção do Estado na Economia, a Constituição Federal de 1988 trouxe alguns mecanismos tributários para influência no comportamento da sociedade. Por vezes incentivando, por vezes desestimulando. Um desses mecanismos de incentivo é a concessão de benefícios fiscais para determinadas empresas atuarem em estados do país.

Acontece que para a concessão desses benefícios fiscais, a constituição criou alguns mecanismos. Trouxe, assim, a regra geral de que os benefícios concedidos devem estar amparados por lei em sentido estrito. Por isso, a participação do legislativo nas concessões dos benefícios fiscais se dá tão ostensiva: a constituição previu isso. Essa previsão, contudo, não foi à toa. Serve ela para que o *check and balance* funcione do executivo para o legislativo.

Porém, a própria constituição pode se excepcionar. E foi o que ela fez ao criar, para o ICMS, um mecanismo todo próprio de concessão desses incentivos. O Art. 155, §2º, XII, “g” excepciona a própria regra constitucional geral (Art. 150, §6º) para a concessão desses benefícios especificamente.

Veja que foi criado todo um mecanismo novo para o *check and balance* dessas concessões. A jurisprudência ou a doutrina pátria, ao afirmar que a concessão desse mecanismo atinge o pacto federativo, atribui ao parlamento uma competência não prevista (ou excluída expressamente) da constituição federal.

O ICMS, apesar de grande arrecadador que é, possui acentuada carga extrafiscal, afinal, o seu caráter nacional (conforme abordado) não pode ser desconsiderado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEMANHA. **Die Verfassung des Deutschen Reiches**. Disponível em: <<http://www.verfassungen.de/de/de19-33/verf19-i.htm>>, acesso em 03 jan. 2015.

BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 3. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1972.

BORÇA JUNIOR, Gilberto Rodrigues; TORRES FILHO, Ernani Teixeira. Analisando a crise do subprime. **Revista do banco nacional de desenvolvimento econômico e social**, v.15, n.30, p.129-159, dez. 2008. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev3005.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. nº 2.345, Rel. Min. Cezar Peluso. Julgamento em 1º-6-2011, DJE de 05-08-2011; Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=625272>>, acesso em 10 jan. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. nº ADI 1.247, Rel. Min. Dias Toffoli, julgamento em 1º-6-2011, Plenário, DJE de 17-8-2011; Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=625935>>, acesso em 10 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. nº 3.664, Rel. Min. Cezar Peluso. Julgamento em 1º-6-2011, DJE de 21-09-2011; Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627722>>, acesso em 10 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. nº 3.803, Rel. Min. Cezar Peluso. Julgamento em 1º-6-2011, DJE de 21-09-2011; Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627723>>, acesso em 10 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. nº 4.152, Rel. Min. Cezar Peluso, julgamento em 1º-6-2011, Plenário, DJE de 21-9-2011; Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627724>>, acesso em 10 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. nº 2.549, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 1º-6-2011, Plenário, DJE de 3-10-2011; Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=629246>>, acesso em 10 set. 2015.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação Cível nº 529 218 5/0-00; Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=2336290&v1Captcha=FbjTS>>, acesso em 10 set. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma, REsp nº 390.733/DF, julg. em 07/11/2002, Rel. Min. Luiz Fux, publ. no DJ de 17/02/2003; Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=372639&sReg=200101831228&sData=20030217&formato=HTML>, acesso em 10 set. 2015.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil. **Caderno de Finanças Públicas**, nº 7, Ministério da Fazenda, ESAF, Brasília, p. 5-29, dez. 2006. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/caderno-financas/CFP7/CFP_n7_art1.pdf>. Acesso em: 08 de set. 2015

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Reflexões sobre o Papel do Estado frente à Atividade Econômica. **Revista trimestral de direito público**, São Paulo, n. 20, 1997.

CRISE ECONÔMICA DE 2008-2011. In: **WIKIPÉDIA**, a enciclopédia livre. Flórida: Wikimedia Foundation, 2012. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Crise_econ%C3%B4mica_de_2008-2011&oldid=28268194>. Acesso em: 03 jan. 2015.

ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* (coord.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. 2009. 187 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TORRES, Heleno (coord.). **Teoria geral da obrigação tributária – estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.

FREIRE JÚNIOR, Evaristo Ferreira. **ICMS: guerra fiscal e proteção da concorrência**. 2011. 181 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, 2011.

GRAU, Eros Roberto. **Ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

HORA NETO, João. **O princípio da boa-fé objetiva no Código Civil de 2002**. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1016, 13 abr. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/8245>>. Acesso em: 27 set. 2015.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária**. 2005. 143 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito da UFRGS, Porto Alegre, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MAGRO, Máira. **STF decidirá se Estados podem impedir uso de créditos de ICMS**. Valor Econômico, São Paulo, 01 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/1077686/stf-decidira-se-estados-podem-impedir-uso-de-creditos-de-icms>> Acesso em: 11 out. 2015.

MATTOS, Laura Valadão de. As razões do laissez-faire: uma análise do ataque ao mercantilismo e da defesa da liberdade econômica na riqueza das nações. **Revista de economia política**. São Paulo, 2007. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0101-31572007000100006>> . Acesso em: 15 de out. 2015.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MENDES, Marcos J. **Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: comparação das características gerais**. Brasília, 2008.

MÉXICO. **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**, de 5 de fevereiro de 1917. Disponível em: <<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>>, acesso em 03 jan. 2015.

NEVES, Clarissa Eckert Baeta; NEVES, Fabrício Monteiro. **O que há de complexo no mundo complexo? Niklas Luhmann e a Teoria dos Sistemas Sociais**. Porto Alegre, 2006. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/geu/O%20que%20de%20complexo.pdf>>. Acesso em: 15 nov 2015.

PEIXOTO, Paulo. Fiat muda unidade em PE para local com o triplo da área. **Folha de S. Paulo**, São Paulo, 09 ago. 2011. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/956591-fiat-muda-unidade-em-pe-para-local-com-o-triplo-da-area.shtml>> Acesso em: 11 out. 2015.

PEREIRA, Renée. Estados contrariam STF e reeditam benefícios para atrair investimentos. **O Estado de S. Paulo**, São Paulo, 07 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/noticias/impreso,estados-contrariam-stf-e-reeditam-beneficios-para-atrair-investimentos-,795523,0.htm>>. Acesso em: 11 out. 2015.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à constituição de 1946**. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1960.

RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. Guerra Fiscal, Neoliberalismo e Democracia. **Revista do direito**, Santa Cruz do Sul, nº 11, jan./jul. 1999.

SILVA, Cleide; LACERDA, Angela. Nova fábrica da Fiat em Pernambuco terá aporte de R\$ 3 bilhões. **O Estado de S. Paulo**, São Paulo, 15 dez. 2010. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/economia,nova-fabrica-da-fiat-em-pernambuco-tera-aporte-de-r-3-bilhoes-,47594,0.htm>> Acesso em: 11 out. 2015.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras linhas de direito econômico**. 6. ed. São Paulo: Ltr, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da proteção da confiança do contribuinte. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, n. 6, p. 9-16, nov/dez. 2003.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional. **Direito tributário atual**, nº 19, p. 25. São Paulo: Dialética, 2005.