

nos. 111-28

FERNANDO FACURY SCAFF
JOSÉ MAURICIO CONTI
COORDENADORES

Lei de Responsabilidade Fiscal

10 anos de vigência — Questões Atuais

PREFÁCIO: REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA

AUTORES: RICARDO LOBO TORRES

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

JOSÉ MAURICIO CONTI

FERNANDO FACURY SCAFF

CESAR AUGUSTO SEIJAS DE ANDRADE

HELIO MARTINS TOLLINI

JOSÉ ROBERTO R. AFONSO

BETINA TREIGER GRUPENMACHER

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

MARIA CRISTINA CESAR DE OLIVEIRA

OCTAVIO CASCAES DOURADO JUNIOR

KIYOSHI HARADA

VALMOR SLOMSKI

MARCELO NERLING

MARCOS NÓBREGA

FRANCISCO SÉRGIO ROCHA

IBDF
INSTITUTO BRASILEIRO
DE DIREITO FINANCEIRO



111-28

RESPONSABILIDADE FISCAL, RENÚNCIA DE RECEITAS E GUERRA FISCAL NO ICMS

Ricardo Lobo Torres¹

Ementa. 1. **A política de incentivos fiscais.** 1.1 As concessões generosas ao tempo do Estado Intervencionista. 1.2 A derrubada geral dos incentivos. 1.3 A CF/88. 2. **Os incentivos fiscais do ICMS.** 2.1 A incompatibilidade do ICMS com os incentivos fiscais. 2.1.1 Não cumulatividade. 2.1.2 A guerra fiscal entre os Estados-membros. 2.2 As restrições às isenções do ICMS. 2.2.1 A LC 24/75 e a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2.2.2 O controle do STF. 3. **O recrudescimento da política de incentivos do ICMS.** 3.1 Reformas fiscais malogradas. 3.2 A concessão de incentivos pelos Estados-membros. 4. **Conclusões.**

1. A POLÍTICA DE INCENTIVOS FISCAIS

1.1 As concessões generosas ao tempo do Estado Intervencionista

Ao tempo do Estado Intervencionista, ou, mais especificamente, durante as décadas de ouro do séc. XX (1950 a 1970), concediam-se incentivos e isenções fiscais a mancheias, na convicção de que tais benefícios conduziram ao crescimento econômico. O desenvolvimento do País assumiu o lugar de honra entre os princípios econômicos e jurídicos, e as isenções e demais privilégios tornaram-se a panaceia para a riqueza das nações.

Não só o Brasil, mas também os Estados Unidos e as principais nações europeias (França, Alemanha, Inglaterra, Itália, etc.) cifraram a sua política fiscal na ideia de desenvolvimento movido à custa do dinheiro do Estado.

¹ Professor Titular de Direito Financeiro na UERJ.

No Brasil destacava-se o magistério do keynesiano Aliomar Baleeiro, que ensinava serem os incentivos fiscais a contrapartida de um interesse público.² No mesmo sentido completava Souto Maior Borges que as isenções não eram favores fiscais, mas “elementos de natureza política, econômica e social”.³ A doutrina brasileira repetia os ensinamentos dos economistas e financeiros americanos e europeus.⁴

O resultado de tal política foi a deflagração da grande crise do Estado Fiscal nos anos 70/80, que atingiu todos aqueles países e levou à necessidade de mudança do paradigma constitucional e econômico até então adotado. Com efeito, os países europeus e os Estados Unidos viram crescer o déficit público e se desequilibrarem as finanças nacionais. No Brasil o reflexo foi imediato, e a política de incentivos se mostrou perversa e nociva aos interesses da coletividade, pois não produziu o desenvolvimento econômico esperado e até gerou o desperdício de dinheiro público; até o advento da CF/88 adotou-se a política de concessão indiscriminada de isenções e subsídios, instrumentos que permitiam a canalização de recursos públicos para setores atrasados e improdutivos da economia, que não chegavam a ser conhecidos e nominados.

1.2 A DERRUBADA GERAL DOS INCENTIVOS

Com a virada dos paradigmas jurídicos, políticos e econômicos ocorrida nos anos 80/90 – a queda do Muro de Berlim, a desestruturação do socialismo real e a consolidação do Estado Democrático de Direito – cresce a desconfiança sobre a virtude de tais incentivos para o desenvolvimento econômico e o bem-estar do povo, não sendo raro que se transformem em uma *perverse fiscal policy*⁵. Sobre eles paira a suspeita de ilegitimidade.

2 Cf. *Clínica Fiscal*. Salvador: Livraria Progresso, 1958, p. 127: “No mundo moderno, democrático e de sufrágio universal, não há isenções que reflitam privilégios injustificados de classes ou pessoas como as do “ancien régime”. A imunidade é sempre a contrapartida de um interesse público tão respeitável como o do fisco. Então, a norma que a contém deve ser interpretada e aplicada até esgotar-se toda a sua força e amplitude de compreensão sob pena de ser sacrificado o objetivo moral, político ou social que a lei pôs acima duma prestação de dinheiro”.

3 *Isenções Tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 2001, p. 68.

4 Cf., por todos, NEUMARK, Fritz. *Problemas Económicos y Financieros del Estado Intervencionista*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964, p. 334.

5 Cf. DUE, John. *Government Finance*, p. 412; MEHL, Lucien. *Elementos de Ciência Fiscal*. Barcelona: Bosch, 1964, p. 298; LANG, Joachim. “Gemeinnützigkeitsabhängige Steuervergünstigungen”. *Steuer und Wirtschaft* 1987, p. 223.

Desmitifica-se nos últimos anos o mecanismo dos privilégios e das desgravações fiscais. Percebe-se hoje que são todos eles *convertíveis* entre si, o que permite que se lhes desvende a concessão injustificada, ainda que camuflada sob diferentes rótulos. A própria legislação ordinária brasileira emprega indistintamente os termos "incentivo", "estímulo" e "prêmio", que têm a mesma extensão dos privilégios e não possuem significado jurídico claro.

Os privilégios tributários, que operam na vertente da receita, estão em simetria e podem ser convertidos em privilégios financeiros, a gravar a despesa pública. A diferença entre eles é apenas jurídico-formal. A verdade é que a receita e a despesa são entes de relação, existindo cada qual em função do outro, donde resulta que tanto faz diminuir-se a receita, pela isenção ou dedução, como aumentar-se a despesa, pela restituição ou subvenção, que a mesma consequência financeira será obtida.

Atento à conversibilidade dos privilégios fiscais e financeiros, o intérprete pode detectar com maior segurança as concessões odiosas. Porque a manipulação dos diversos incentivos tem sempre o objetivo político de encobrir os nomes dos beneficiários, excluindo-os do orçamento, para atender a certas conveniências políticas e evitar o controle do eleitor. Observa Carl Shoup que, na prática americana, embora as subvenções sejam mais eficientes que as isenções (permitem o controle do cumprimento das condições impostas e o cálculo do gasto público), o legislador muitas vezes opta pelas isenções porque sabe que a subvenção direta, aparecendo no orçamento, não contaria com a aprovação pública; esse comportamento é ilógico, porque a entidade que não merece a subvenção não poderia obter a isenção.⁶

De modo que se torna realmente importante desmascarar os diversos privilégios, a fim de que se identifiquem os odiosos. O trabalho dos americanos Stanley S. Surrey e Paul R. Mc Daniel⁷, ao denominar de "gasto tributário" (*tax expenditure*) o incentivo sediado na receita e equipará-lo ao verdadeiro gasto representado na despesa (subvenção), contribuiu decisivamente para clarear o assunto, repercutindo sobre a doutrina, a legislação e a jurisprudência de diversos países e fazendo com que o próprio orçamento dos Estados Unidos, após 1975, passasse a conter

6 "Tax Exemption". In: *Encyclopedia of the Social Sciences*, v. XIII/XIV, p. 528.

7 *Tax Expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1985, p. 1.

uma análise especial intitulada “*Tax Expenditures*”, que motivou o art. 165, § 6º, da CF. Os tributaristas alemães, por exemplo, se deixaram sensibilizar pelos ensinamentos de Surrey e passaram a se referir às “subvenções tributárias” (*Steuersubventionem*) que, sendo uma *contraditio in terminis*, demonstram bem que os incentivos fiscais têm a mesma consequência financeira das verdadeiras subvenções, que operam na vertente da despesa⁸, nada mais sendo que subvenção mascarada (*verdeckte Subventionen*), no dizer de Karehnke⁹, subvenção indireta (*indirekte Subvention*), como prefere Jesch¹⁰, ou subvenção encoberta ou invisível (*verschleierte oder unsichtbare Subventionen*), como remata Tipke¹¹.

A ideologia das isenções entrou em declínio simultaneamente em diversos países. O México, cuja Constituição proibia formalmente as isenções e que, nada obstante, as concedera abundantemente com base no argumento de que as onerosas não estavam proibidas, reformulou a sua política. Nos Estados Unidos a reforma do presidente Reagan em 1985 também diminuiu o número de isenções e demais gastos tributários. Na Alemanha, assistiu-se ao movimento que a doutrina chamou de “derrubada dos privilégios” (*Abbau der Steuervergünstigungen*).

1.3 A CF/88

A Constituição de 1988 começou a sinalizar na direção da mudança. O abuso na concessão de incentivos e isenções, a falta de controle do emprego do dinheiro público, o enfraquecimento da utopia da inesgotabilidade dos recursos do Estado e a crise financeira gravíssima do Tesouro conduzem a ideologia dos privilégios fiscais ao descrédito. Ainda mais em um país como o nosso, que procedeu a enorme transferência de rendas das classes pobres para as ricas, em período curto. A CF fornece algumas orientações básicas para a nova política das isenções. O art. 150, II, proíbe os privilégios odiosos, que são os destituídos de *razoabilidade* e de *apoio na capacidade*

8 Cf. VOGEL, Klaus. “Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht”. *Steuer und Wirtschaft* 54: 96, 1977; K. TIPKE, “Über Steuervergünstigungen. Abbaurechtliche Überlegungen”. *Finanz-Rundschau*, 1989, p. 186; H. ZITZELSBERGER, H. “Über die Schwierigkeiten mit den Abbau von Steuersubventionen”. *Steuer und Wirtschaft* 62 (3): 197-200, 1985, p. 197.

9 Subventionen und ihre Kontrolle. “Möglichkeiten und Grenzen”. *DÖV* 1975, p. 624.

10 *Gesetz und Verwaltung*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1961, p. 178.

11 *Steuerrecht*. Köln: O. Schmidt, 1978, p. 128.

contributiva ou no desenvolvimento econômico. O art. 70 determina que o Tribunal de Contas faça o controle da legitimidade e da economicidade, o que inclui o exame do real proveito das renúncias de receita para o crescimento do País. O art. 165, § 6º, determina que o orçamento seja acompanhado de demonstrativo dos efeitos de todas as renúncias e subvenções, desmascarando, assim, os incentivos camuflados e equiparando os privilégios radicados na receita pública (isenção, dedução, anistia, remissão, isto é, renúncias de receita ou gastos tributários) aos que operam na vertente da despesa (subvenções, restituições de tributos etc.). O art. 150, § 6º, na redação da EC 3/93, estabeleceu o combate às renúncias de receita, ao prescrever: "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, § 2º, XII, g". A Resolução nº 78, de 1998, do Senado Federal, que dispõe sobre operações de crédito dos Estados, determina no art. 3º, inciso VI: "É vedado aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e às suas respectivas autarquias e fundações, que pleitearem autorização para contratar as operações de crédito regidas por esta Resolução... conceder isenções, incentivos, reduções de alíquotas e quaisquer outros benefícios tributários, fiscais ou financeiros, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, que não atendam ao disposto no § 6º do art. 150, e no inciso VI e na alínea g do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal".

A única exceção aberta pela CF/88 em favor dos incentivos fiscais refere-se aos casos de desequilíbrio entre as regiões do País (art. 151, § 1º).

2. OS INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS

2.1 A incompatibilidade do ICMS com os incentivos fiscais

No plano do imposto estadual sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), além da descrença na justiça e eficiência das políticas de incentivos fiscais, pesam duas circunstâncias contrárias, a desaconselhar a concessão dos benefícios: o princípio constitucional de não cumulatividade e a chamada *guerra fiscal*.

2.1.1 A não cumulatividade do ICMS

O princípio da não cumulatividade, do ponto de vista *econômico*, significa que o imposto incide sobre o valor acrescido em cada operação de circulação, de modo que a incidência global é idêntica à multiplicação da alíquota pela base de cálculo final.

Juridicamente, entretanto, esse tipo de incidência torna-se irrelevante. O que conta para o Direito Tributário é que o tributo incide sobre o *valor total de cada operação*.¹² Posteriormente, para garantir a não cumulatividade do tributo, atua o mecanismo da compensação financeira, pelo qual se abate do débito correspondente à alíquota aplicada sobre o valor da saída do estabelecimento o crédito gerado na entrada da mercadoria. Não se trata, aí, rigorosamente, no sentido técnico-jurídico, de compensação tributária, pois os créditos não são líquidos e certos; cuida-se de uma operação que, no dizer de Berliri¹³, apenas descritivamente é uma compensação de créditos e débitos. A CF decreta esse mecanismo da não cumulatividade no art. 155, § 2º, incisos I e II.¹⁴ O importante, no princípio da não cumulatividade, é

12 Cf. TIPKE, Klaus. *Steuernrecht*. Köln: O. Schmidt, 1978, p. 360; AMATUCCI, Andrea. *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*. Napoles: Jovene Editore, 1981, p. 235.

13 *L'Imposta sul Valore Aggiunto*. Milano: Giuffrè, 1971, p. 213.

14 Art. 155, § 2º: "O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - Será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores."

2 REALE JÚNIOR, Miguel. *Filosofia do Direito*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 585.

3 FERRARA, Francesco. *Interpretação e Aplicação das Leis*. 3ª ed. Coimbra: Armênio Amado editor, 1978, p. 129.

evitar a incidência em cascata ou a pluri-incidência, já que o tributo, embora pluri-fásico, incide uma única vez.

A isenção do ICMS, para produzir todos os seus efeitos econômicos, deve ser integrada, isto é, deve se estender a todo o ciclo da comercialização; se estiver circunscrita a algumas etapas, causará a distorção e obrigará alguém a arcar com todo o ônus do tributo correspondente às etapas isentas, já que o Estado o cobrará mediante o *efeito de recuperação*, ínsito na não cumulatividade. Berliri¹⁵ afirma que as isenções levam o imposto sobre o valor acrescido a se comportar como um imposto cumulativo, pois o tributo incidirá na fase final do consumo sobre todos os impostos pagos no ciclo de produção e distribuição da mercadoria; e adverte que o empresário, antes de solicitar ao legislador uma isenção a favor desta ou daquela mercadoria, deve refletir atentamente para não correr o risco de sofrer um dano ao revés de obter um benefício.¹⁶ O direito ao crédito correspondente à mercadoria isenta seria ficção jurídica, e, por isso mesmo, só existirá quando autorizado por lei como incentivo fiscal sob a forma de crédito presumido. Essas ideias sempre foram aceitas entre nós.¹⁷ O STF é que, em curto período,¹⁸ passou a reconhecer o direito à utilização do crédito mesmo em face da isenção na operação anterior; mas a sua jurisprudência foi ulteriormente corrigida pela EC 23/83 (Passos Porto) e pela CF/88.

O peso da não cumulatividade é tão grande que afasta do ICMS os argumentos de cidadania às vezes legítimos para os benefícios fiscais de outros impostos.

2.1.2 A guerra fiscal entre os Estados-membros

A não cumulatividade do ICMS, com a sua repercussão obrigatória sobre o consumidor final, projeta diversos desajustes entre os Estados-membros, seja na

15 *Op. cit.*, p. 189.

16 SESSA, Giuseppe. *L'Imposta sul Valore Aggiunto*. Roma: Bulzoni, 1971, p. 264, diz igualmente que, em virtude do "effetto di recupero", a isenção nas fases iniciais constitui quase sempre um dano.

17 Cf. SOUZA, Rubens Gomes de. "Os Impostos sobre o Valor Acrescido no Sistema Tributário". *Revista de Direito Administrativo* n. 110: 17; COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1978, p. 131; SOUTO MAIOR BORGES, José. "A Constitucionalidade do Convênio ICM 7/77 e a Inexistência do Direito de Crédito ao Substituto no Diferimento do ICM". *Revista de Direito Tributário* n. 6: 89.

18 Cf. RE 94.177-1, Ac. da 1ª T., de 7.8.81, DJ de 28.8.81.

vedação de utilização dos créditos gerado nas operações internas, seja nas questões relacionadas com as operações interestaduais.

Surge, dos conflitos que vêm desde o tempo do IVC (imposto sobre vendas e consignações), o que se convencionou chamar de *guerra fiscal* entre as unidades federadas. Tem sido uma das preocupações do Governo Federal minimizar tais conflitos federativos, tanto pela legislação disciplinadora dos incentivos e de seus créditos (Lei Complementar 24/75) como pelas seguidas tentativas de proceder à reforma tributária.¹⁹

O Estado de São Paulo chegou a adotar medidas de retaliação contra outros Estados por meio da Lei 6374/89:

Art. 112. Sempre que outro Estado ou Distrito Industrial conceder benefícios fiscais ou financeiros, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário, com inobservância da legislação federal que regula a celebração de acordos exigidos para tal fim e sem que haja aplicação das sanções nela prevista, o Poder Executivo poderá adotar as medidas necessária à proteção da economia do Estado.

O Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), em consulta formulada pelo Pensamento Nacional das Bases Empresariais (PNBE) sobre questão abstrata, manifestou-se neste teor:

- 1) Incentivos fiscais ou financeiro-fiscais possuem o mesmo efeito para a empresa beneficiada e para o mercado.
- 2) Tais incentivos importam na redução artificial do montante do imposto a pagar.
- 3) Incentivos concedidos no âmbito da "guerra fiscal", por aumentarem lucros das empresas beneficiadas em várias centenas de pontos percentuais, como visto numericamente, podem alterar a dinâmica econômica e gerar os seguintes efeitos: retirar o estímulo ao aumento constante da eficiência da economia; permitir a permanência de práticas ineficientes, desestimulando melhorias na produção ou inovação;

¹⁹ Na exposição de Motivos 84/2005, dos Ministros da Fazenda e da Casa Civil, que encaminhou ao Presidente da República o projeto (PEC 41/03) que se transformou na Emenda Constitucional nº 42/2003, foi afirmado: "No tocante ao imposto de competência estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), tem-se, atualmente, um quadro de grande complexidade da legislação. Cada um dos Estados mantém a sua própria regulamentação, formando um complexo de 27 (vinte e sete) diferentes legislações a serem observadas pelos contribuintes. Agrava esse cenário a grande diversidade de alíquotas e de benefícios fiscais, o que caracteriza o quadro denominado de 'guerra fiscal'" (www.presidencia.gov.br).

nos 111-28

permitir que empresas incentivadas eliminem do mercado empresas não favorecidas, ainda que mais eficientes e inovadoras; prejudicar empresas não beneficiadas, diminuindo com isso o incentivo para realização de inovações; gerar incerteza e insegurança no planejamento empresarial; desestimular, por tudo isso, a realização de investimento tanto novo quanto a expansão de atividade em andamento.²⁰

O Supremo Tribunal Federal, como examinaremos no item 2.2.3, já se pronunciou por diversas vezes sobre a *guerra fiscal*.

2.2 As restrições às isenções do ICMS

2.2.1 A LC 24/75 e a Lei de Responsabilidade Fiscal

A CF estabelece, no art. 155, § 2º, XII, g, 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.

O conceito de isenções, incentivos e benefícios fiscais é lato, abrangendo qualquer mecanismo de exoneração ou de diminuição da carga tributária, que produz no plano econômico o mesmo efeito das isenções. Compreende também os instrumentos da despesa pública em que se podem converter as isenções e renúncias de receita. A Lei Complementar nº 24/75 aderiu à interpretação extensiva do conceito de isenção, prevendo que os convênios também se aplicam: "I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III - à concessão de créditos presumidos, IV - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no ICMS, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus". A guerra tributária que se estabelecera entre os Estados ao tempo do IVC e no início do sistema do ICMS só se poderia minimizar com medidas amplas, abrangentes de todos os tipos de exoneração ou de benefícios unilaterais concedidos com base no tributo estadual não cumulativo, o que daria dimensão nacional à política de estímulos fiscais. De observar que seria absolutamente inócuo o dispositivo constitucional se prevale-

²⁰ Consulta 38/99, Ac. de 22.03.2000, Rel. Cons. Marcelo Calliari, RDDT n. 58: 203, 2000.

cesse a interpretação literal do conceito de isenção, pois essa figura tributária pode ser substituída pelas restituições de tributo, pelos créditos simbólicos ou pelas reduções de base de cálculo.

Com o advento do art. 70 da CF/88, que estende o controle financeiro à *renúncia de receita*, e com o art. 14, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal²¹, que a define, ficou claro que deve prevalecer a interpretação extensiva adotada pelo art. 1º, parágrafo único, da LC 24/75. As isenções e os incentivos fiscais abrangem todos os mecanismos tributários em que se podem converter os itens de despesa pública consubstanciados nas subvenções, nos subsídios e nas restituições a título de incentivo. Assim, se equiparam: a) as *restituições-incentivo* que, sem transitarem pelo orçamento, operam pelo mecanismo da *anulação da receita*, como acontece com diversos estímulos à exportação na área do IPI e como foi largamente empregado no Imposto de Renda (Fundo 157); b) as *isenções*, definidas como exclusão do crédito tributário (art. 175 do CTN) ou como instrumento de suspensão da eficácia da lei impositiva; c) os *créditos fiscais dos impostos diretos*, que são as importâncias dedutíveis do imposto apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo definida em lei, operando, portanto, depois de determinado o *quantum debeatur*; d) os *créditos-incentivo dos impostos não cumulativos*, que são os que, concedidos por lei em virtude de razões de política tributária, alteram as características estruturais do tributo sobre o valor acrescido, seja permitindo a fruição de crédito correspondente a imposto não pago na operação anterior ou a mercadoria não empregada no processo de comercialização ou industrialização, seja eliminando a condição resolutória da ulterior saída tributada que pende sobre a utilização do crédito correspondente à operação anterior; e) as *deduções*, que consistem na diminuição da alíquota ou da base de cálculo e que têm a natureza de uma *isenção parcial*, pela dispensa do pagamento de uma parcela; f) *outros favores mascarados ou camuflados*, que impliquem em redução de receita e que não se escretem como *itens da despesa pública*, pois a expressão *renúncia de receita* é suficientemente ampla para abranger o benefício que, na vertente dos ingressos orçamentários, produza os mesmos efeitos econômicos das subvenções, dos subsídios e das restituições a

21 "A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado."

nos 111-28

títulos de incentivo²², porque, indubitavelmente, constitui despesa virtual ou gasto tributário (*tax expenditure*), isto é, desvio da estrutura tributária normal.²³

Incabível, portanto, a nosso ver, a interpretação literal e restritiva da expressão constitucional *incentivos fiscais*, para abranger apenas os tributários. É a noção aceita a de que direito fiscal é mais amplo do que direito tributário, compreendendo também o direito financeiro.²⁴

Demais disso, é de se observar que o próprio STF já declarou recepcionada pela CF/88 a LC 24/75.²⁵

Parte da doutrina deu pelo acerto da interpretação adotada pela LC 24/75 e pela LRF²⁶, embora os tributaristas adeptos da corrente formalista tenham concluído que se extravasara a competência outorgada para regulamentar o procedimento concessivo das isenções.²⁷

22 Para os diversos mecanismos de renúncia à receita cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. V. 5. O Orçamento na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, p. 194.

23 Cf. A. FOSSATI, "La Spesa Pubblica in Italia del 1951 al 1980". *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1981, p. 325. SURREY, Stanley S. *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1973, p. 4; VILLELA, Luiz Arruda. "Uma Proposta de Revisão dos Gastos Tributários no Brasil". *Revista de Finanças Públicas* n. 366: 44, 1980.

24 Cf. SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, s/d, p. 14.

25 ADIN 2157-5, Ac. do Pleno, de 28.06.2000, Rel. Min. Moreira Alves, RDDT 66: 174, 2001: "... é a Lei Complementar nº 24/75, que foi recebida por esse dispositivo constitucional (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "g") e cuja vigência, após a promulgação da atual Constituição, é expressamente reconhecida pelo art. 34, § 8º, do ADCT".

26 Cf. DORNELLES, Francisco Neves. "Inovações da Legislação Tributária no Período de 1974/75". *Revista de Direito Administrativo*, 123: 439; COSTA, Jorge Alcides. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1978, p. 129.

27 Cf. FANUCCHI, Fabio. "Inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 24, de 1975". *Revista de Direito Administrativo*, 120: 509; MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Parecer. O ICM e o Regime Jurídico de Incentivos Financeiros outorgados pelos Estados e o Comunicado CAT nº 36/04 de São Paulo. Distinção entre incentivos financeiros e fiscais". *RDDT* n. 112: 136, 2005: "De rigor, a lei complementar abrange os dois tipos de incentivos (fiscais e financeiros) e a Constituição cuida exclusivamente de incentivos fiscais, na regulação possível, pela lei complementar. No que diz respeito, portanto, aos incentivos fiscais nenhuma dúvida sobre a recepção. Não o mesmo no que concerne aos incentivos financeiros"; ___. "Incentivos Financeiros do Estado de Pernambuco (PRODEPE). Constitucionalidade do mesmo à luz do Princípio da Autonomia Financeira dos Estados. Projetos da Reforma Tributária do Governo Federal. Eventuais Efeitos se Aprovados". *Revista Forense* n. 348: 245-255; ___. "Incentivos, Subsídios e Concorrência Fiscal Danosa". *Revista Forense* n. 351: 95-105.

2.2.3 O controle do STF

O Supremo Tribunal Federal, nas diversas vezes em que foi chamado a interpretar a LC 24/75, firmou orientação no sentido de que:

- a) há necessidade de prévio convênio entre os Estados-membros para a concessão de isenções e outros incentivos;
- b) a interpretação do conceito de isenção pode ser extensiva;
- c) deve ser evitada a *guerra fiscal* entre os Estados.

Com efeito, são inúmeras as decisões do STF quanto à imprescindibilidade de convênio interestadual para a validade das isenções:

1. "Ato normativo que, instituindo isenção de ICMS sem a prévia e necessária edição de convênio entre os Estados e o Distrito Federal contraria o disposto no mencionado art. 155, § 2º, XII, g, do texto constitucional".²⁸
2. "Tendo a norma sob enfoque da Carta catarinense instituído benefício relativo ao ICMS sem a prévia celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, contraria o art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal".²⁹
3. "Art. 2º da Lei Estadual nº 10.324, de 22.12.94 do Estado do Rio Grande do Sul. ICMS. Isenção. Serviço de Transporte Intermunicipal de Passageiros efetuado mediante concessão ou permissão do Estado do Rio Grande do Sul.

A concessão unilateral, por Estado-membro ou pelo Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental nos termos do que dispõe a LC 24/75, afronta o art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal".³⁰

28 ADIN 2357-8, Ac. do Pleno, de 18.04.2001, Rel. Min. Ilmar Marinho, DJ 07.11.2003.

29 ADIN 260-1, Ac. do Pleno, de 01.07.2002, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 20.09.2002.

30 ADIN 1308-4, Ac. do Pleno, de 12.05.2004, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 04.06.2004. No mesmo sentido: ADIN 2458-2, Ac. do Pleno, de 23.4.2003, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 16.05.2003; ADIN 1.276-2, Ac. do Pleno, de 29.08.2002, Rel. Min. Ellen Gracie, RDDT 91: 231.

De outra parte, o STF tem dado interpretação abrangente ao conceito de isenção e incentivos fiscais. Na ADIN 286-4 estendeu o alcance da restrição da LC 24/75 à não incidência³¹. Ao julgar a ADIN 2157-5³², requerida pelo Governador do Estado de São Paulo contra o da Bahia, resolveu o Plenário do STF declarar inconstitucional o art. 3º, inciso III, letras *a*, *b* e *c*, da Lei baiana nº 7508, de 22.09.1999, que outorgara unilateralmente crédito presumido do ICMS para compensação com o imposto devido nas operações subsequentes.

Preocupação permanente do STF é preservar o equilíbrio federativo e coibir a *guerra fiscal* entre os Estados-membros:

1. “Este preceito constitucional (art. 155, § 2º, XII, *g*), que permite à União Federal fixar padrões normativos uniformes em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS, acha-se teleologicamente vinculado a um objetivo de nítido caráter político-jurídico: impedir a guerra tributária entre os Estados-membros e o Distrito Federal.”³³
2. “*ICMS e repulsa constitucional à guerra tributária entre os Estados-membros*: O legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a *guerra tributária* entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o *estatuto constitucional do ICMS*. Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da República, em tema de ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição,

31 ADIN 286-4-Rondônia, Ac. do Pleno, de 22.05.2002, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 30.08.2002: “NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS INSTITUÍDA COMO ISENÇÃO. EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL. 2. A não incidência do tributo equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decore da abrangência ditada pela própria norma. 3. A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação. 4. A norma legal impugnada concede verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não incidência. 5. O artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, só admite a concessão de isenções e benefícios fiscais por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio. Precedentes”.

32 ADIN 2157-5, Ac. do Pleno, de 28.06.2000, Rel. Min. Moreira Alves, RDDT n. 66: 171.

33 ADIN 930-3, Ac. do Pleno, de 25.11.93, Rel. Min. Celso de Mello, RDDT n. 28: 189.

pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributária, *notadamente em face de seu caráter não cumulativo*, (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, *sempre após deliberação conjunta*, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais³⁴.

3. Ementa: Direito Constitucional e Tributário. ICMS: "Guerra Fiscal". 6. A ação é, porém, conhecida no que concerne às demais normas referidas na inicial. E, a respeito, a plausibilidade jurídica (*fumus boni juris*) e o *periculum in mora* estão caracterizados, conforme inúmeros precedentes do Tribunal, relacionados à chamada *guerra fiscal*, entre várias unidades da Federação, envolvendo o ICMS.³⁵
4. "Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei n. 11.362, do Estado de Santa Catarina. Concessão de redução da base de cálculo ou de isenção. Manutenção integral do crédito fiscal relativo à entrada de produtos vendidos. Alegação de violação do disposto no artigo 155, § 2º, inciso II, "a" e "b", da Constituição do Brasil. Inocorrência. 1. A norma impugnada, ao assegurar o direito à manutenção do crédito fiscal em casos em que há redução da base de cálculo ou isenção, não afronta o princípio da não cumulatividade. Ao contrário, viabiliza sua observância, em coerência com o disposto no artigo 32, II, do Convênio ICMS n. 36/92. 2. O artigo 155, § 2º, inciso II, "b" da CB prevê que a isenção ou não incidência acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo determinação em contrário. A redução de base de

34 ADIN 1247 (CAUTELAR), Ac. do Pleno, de 17.08.1995, Rel. Min. Celso de Mello, RTJ 168: 755.

35 ADIN 2155-9, Ac. do Pleno, de 15.02.2001, Rel. Min. Sydney Sanches, RTJ n. 177: 1136.

cálculo é, segundo o Plenário deste Tribunal, espécie de isenção parcial, o que implica benefício fiscal e aplicação do preceito constitucional mencionado. Precedentes. 3. A disciplina aplicada à isenção estende-se às hipóteses de redução da base de cálculo. 4. Visando à manutenção do equilíbrio econômico e a evitar a guerra fiscal, benefícios fiscais serão concedidos e revogados mediante deliberação dos Estados-membros e do Distrito Federal. O ato normativo estadual sujeita-se à lei complementar ou a convênio [artigo 155, § 2º, inciso XII, "f"]. 5. O Convênio ICMS n. 36/92 autoriza, na hipótese dos autos, a manutenção integral do crédito, ainda quando a saída seja sujeita à redução da base de cálculo ou isenção --- § 7º da Cláusula 1ª do Convênio ICMS n. 36/92. 6. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.³⁶

A questão da *guerra fiscal* é tão relevante que o STF passou a aceitar o controle concentrado contra Decreto do Executivo, como deixou claro o Min. Sydney Sanches no voto como relator da ADI 2155, acima citado.³⁷

3. O RECRUDESCIMENTO DA POLÍTICA DE INCENTIVOS DO ICMS

3.1 Reformas fiscais malogradas

A partir de 1990, com o envelhecimento precoce da Constituição Tributária de 1988, ingressou na agenda político-jurídica brasileira o problema da reforma tributária. Ponto de destaque nos debates foi sempre a revisão do ICMS, para com-

36 ADIN 2320-9- Santa Catarina, Ac do Pleno, de 15.02.2006, Rel. Min. Eros Grau, DJ 16.03.2007.

37 RTJ n. 177: 1141: "... tais Regulamentos têm sido ultimamente utilizados como armas na chamada "guerra fiscal", que precisa ser coibida, com maior eficácia, no controle concentrado de constitucionalidade, e não apenas pelo sistema difuso, que com suas várias instâncias jurisdicionais, provoca grandes demoras e prejuízos, não só para os contribuintes, quanto para o Poder Público. E é compreensível alguma demora na propositura, pois só ultimamente os governadores dos Estados puderam verificar a extensão da chamada 'guerra fiscal' e têm ajuizado várias Ações Diretas de Constitucionalidade, para combatê-la".

patibilizá-lo com o modelo europeu de que procede (o IVA – imposto sobre o valor acrescentado), em sua dupla face: a) a do sistema tributário nacional, visto sob a perspectiva de sua racionalidade econômica, que sinaliza no sentido da unificação das incidências sobre a circulação de riquezas (mercadorias, produtos industrializados e serviços); b) a do sistema de partilha tributária, apreciado pela sua racionalidade política, que aconselha a harmonização das competências tributárias, hoje repartida entre União (IPI), Estados-membros (ICMS) e municípios (ISS), sem falar nas anômalas contribuições sociais sobre o faturamento (PIS/PASEP e COFINS) e a movimentação financeira (CPMF), reservadas à União, que, na realidade, são impostos com destinação específica. Todas as tentativas de reforma do sistema do ICMS foram pífias e superficiais, inclusive a da EC 42/03³⁸. Deixaram imenso vácuo no plano ideal do direito tributário e da justa expectativa da solução de problemas específicos dos Estados, o que conduziu ao incremento das concessões generosas de incentivos fiscais, muitos delas ao arrepio da LC 24/75.

3.2 A concessão de incentivos pelos Estados-membros

Inúmeros Estados concederam incentivos fiscais do ICMS nos últimos anos.

Podem-se citar, sem a pretensão de esgotar a listagem e de examinar casuisticamente as respectivas legislações, os seguintes Estados:

- a) Alagoas: Lei 5.519, de 20.07.1993, e alterações posteriores;
- b) Ceará: Lei 10.367, de 7.12.1979, e alterações posteriores;
- c) Espírito Santo: Lei 7000, de 27.12.2001, e alterações posteriores;
- d) Goiás: Lei 13.591, de 18.01.2000 e alterações posteriores;
- e) Mato Grosso do Sul: Lei Complementar Estadual 93, de 5.11.2001, e alterações posteriores;
- f) Pará: Lei 6.489, de 27 de setembro de 2002;
- g) Paraíba: Lei 6.000, de 23.12.1994, e alterações posteriores;
- h) Pernambuco: Lei 11.675, de 11.10.1999, e alterações posteriores;
- i) Rio Grande do Norte: Lei 7.075, de 17.11.1997;

38 Cf. TORRES, Ricardo Lobo. "A Reforma Tributária da Emenda Constitucional 42/2003". *Revista Forense* n. 372: 149-158, 2004.

nos. 111 - 28

- j) Rio de Janeiro: DL nº 8, de 15.03.75, Lei 3.785, de 20.03.2002, e Lei nº 4.533, de 4.04.2005;
- l) Santa Catarina: Lei 11.345, de 17.01.2000, e alterações posteriores;
- m) Sergipe: Lei 3.140, de 23.12.1991, e alterações posteriores.

Os incentivos fiscais concedidos por alguns dos Estados mencionados estão suspensos.

A política de benefícios tributários e financeiros acima citada abrange, entre outros:

- a) diferimento do ICMS (na importação, na aquisição interna de insumos, na aquisição de bens para o ativo fixo);
- b) financiamento do ICMS devido;
- c) redução do ICMS financiado;
- d) participação acionária do Estado;
- e) crédito presumido do ICMS;
- f) redução de base de cálculo;
- g) financiamento de terrenos e infraestruturas;
- h) instalação de refinaria de petróleo.

Tal legislação é contraditória, incompleta e tecnicamente incorreta. O STF vem considerando diversos casos como sendo de delegação de competência inconstitucional.³⁹

39 Informativo nº 400, do STF, de 14.09.2005: "Tribunal concedeu cautelar em ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Procurador-Geral da República, para suspender a eficácia dos vocábulos 'remissão' e 'anistia', contidos no art. 25 da Lei 6.489/2002, do Estado do Pará, que autoriza o Governador a conceder, por regulamento, remissão, anistia, transação, moratória e dação em pagamento de bem imóvel. Entendeu-se presente a plausibilidade jurídica da alegação de ofensa aos princípios da separação de Poderes e da reserva absoluta de lei em sentido formal em matéria tributária de anistia e remissão, uma vez que o Poder Legislativo estaria conferindo, ao Chefe do Executivo, a prerrogativa de dispor, normativamente, sobre tema para o qual a Constituição Federal impõe lei específica (CF, art. 150, § 6º). Considerou-se, também, conveniente a suspensão da eficácia do referido dispositivo, a impedir maior dano ao erário estadual. ADI 3462 MC/PA, rel. Min. Ellen Gracie, 8.9.2005. (ADI-3462)".

valor
pers-
o das
ados
dade
arti-
r nas
e a
o im-
ta do
rácio
emas
rosas

nos.
suis-

001, e

Forense

4. CONCLUSÕES

Em síntese, parece-nos que a legislação de diversos Estados-membros concessiva de incentivos fiscais na área do ICMS carece de legitimidade constitucional e legal.

Primeiro, porque conflita com o art. 155, § 2º, XII, g, da CF, com a LC 24/75 e com o art. 14 da LRF, que exigem Convênio interestadual para a concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais do ICMS e garantias financeiras para a manutenção do equilíbrio orçamentário do Estado. A interpretação do conceito de *incentivos fiscais* deve ser ampla, para coincidir com a do Supremo Tribunal Federal, compreendendo: a) as renúncias de receita, assim entendidos os benefícios concedidos com base em instrumentos de direito tributário, como sejam as isenções, reduções de base de cálculo, diferimentos (salvo de insumos, por prazo curto), diminuições de alíquotas e qualquer outro incentivo que, alterando a estrutura normal da incidência, produza o efeito econômico de gasto tributário; b) os incentivos que, operando com instrumentos de despesa pública, produzam as mesmas consequências econômicas das subvenções, subsídios e restituições do ICMS, a saber: os financiamentos a juros subsidiados para a instalação de refinarias; a participação acionária; a restituição de *royalties*, etc.

Em segundo lugar, porque a legislação incentivadora se expressa em normas programáticas para atrair capitais, que não criam direitos subjetivos e não vêm complementadas pelas regras de direito orçamentário exigidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, entre as quais as anulações de despesas em montante correspondentes aos incentivos outorgados, sem as quais não se manterá o equilíbrio orçamentário, e que, sobretudo, são assistemáticas, lacunosas e antinômicas, sendo algumas de impossível aplicação.