

**A REFORMA DO PACTO FEDERATIVO NO BRASIL: GUERRA FISCAL POR ICMS E
REFLEXO MUNICIPAL**

**THE FEDERAL COVENANT REFORM IN BRAZIL: FISCAL WAR FOR ICMS AND
COUNTY REFLEX**

Daniel Andrade Pinto.

Mestre em Direito Constitucional pela Instituição Toledo de Ensino - ITE.

Especialista em Giustizia Costituzionale e Tutela Giurisdizionale dei Diritti pela Università di
Pisa/Itália;

Especialista em Direito Empresarial e Tributário pela Unioledo de Araçatuba/SP;

Advogado na Andrade Pinto Advocacia Tributária;

Diretor do núcleo de tributação e editor do website www.tributo.com.br.

**A REFORMA DO PACTO FEDERATIVO NO BRASIL: GUERRA FISCAL POR ICMS E
REFLEXO MUNICIPAL**

**THE FEDERAL COVENANT REFORM IN BRAZIL: FISCAL WAR FOR ICMS AND
COUNTY REFLEX**

RESUMO

Este artigo trata dos reflexos que a guerra fiscal por ICMS causa aos municípios brasileiros. Demonstra, mediante abordagem a princípios e considerações sobre competência tributária, como a concessão ilegítima de estímulos fiscais no ICMS afeta o direito dos municípios à quota-parte dos 25% na arrecadação em potencial do tributo. A partir de um corte metodológico em relação ao critério material do ICMS, faz-se uma análise de sua regra matriz de incidência, a qual é inter-relacionada com a concessão de estímulos fiscais. Por fim, observa-se que os municípios têm direito à tutela jurisdicional face à concessão ilegítima de estímulos fiscais no ICMS.

Palavras-chave: Estímulos fiscais. ICMS. Municípios. Federação. Quota-parte.

ABSTRACT

This article deals with the reflex that the fiscal war for ICMS cause to the brazilian counties. Demonstrates, through an approach of principles and considerations about the taxing competency, as the illegitimate concession of fiscal stimulus in the ICMS affects the rights of the counties to the quota-part of 25% in the collection in potential of tax. From a methodological approach to the material criterion of ICMS, Makes an analysis of his rule incidence matrix, which is interrelated with the granting of tax incentives. Finally, it is noted that municipalities are entitled to judicial protection against the unlawful granting of tax incentives in ICMS.

Key-Words: Fiscal stimulus. ICMS. Counties. Federations. Quota-part.

1 INTRODUÇÃO

A reforma do pacto federativo brasileiro foi tema de grandes congressos em 2013 e 2014. O ideal federativo-cooperativo de Estado foi objeto de profunda análise, inclusive por uma comissão de especialistas no Senado Federal. Esta “fraternidade constitucional” entre os Estados federados no Brasil perpassa por todas as Constituições republicanas.

Entretanto, uma análise da história constitucional brasileira demonstra que interesses políticos regionais, as disputas pelo poder político, sempre manteve relação direta com conflitos de competência tributária: especialmente no que se refere à criação de tributos e à concessão de estímulos fiscais.

Contudo, é preciso rever a posição refratária do Município em relação à divisão de competências tributárias e administrativas dos entes federativos no Brasil.

A função extrafiscal da tributação, por meio de estímulos fiscais, notadamente em relação ao ICMS, traz distorções relevantes ao sistema tributário. Uma vez celebrado convênio no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) entre Estados e Distrito Federal para concessão de estímulos fiscais, os Municípios têm de suportar o impacto da renúncia fiscal na arrecadação do ICMS, isto é, a renúncia fiscal por meio de estímulos fiscais autorizados pelo CONFAZ tem o condão de refletir legitimamente no valor da quota-parte municipal.

Acontece que, devido à dificuldade de se obter autorização no CONFAZ, os entes federativos, com o fito de desenvolver a economia regional, acabam concedendo estímulos fiscais a empresas que se instalem em seus territórios independentemente de tais convênios. Trata-se da denominada “guerra fiscal”, a qual afeta a harmonia do pacto federativo e reflete na diminuição da parcela de ICMS predestinada constitucionalmente aos municípios brasileiros.

Em 2012, em 22 Estados federados, o custo da renúncia do ICMS atingiu R\$ 52,79 bilhões. Cerca de 25% deste valor (R\$ 13 bilhões) pertence em tese aos municípios, já que grande parte da renúncia fiscal do ICMS decorre de estímulos fiscais inconstitucionais. Trata-se, pois, de

impacto relevante na receita municipal, principalmente nas pequenas cidades, que dependem absolutamente de repasses estadual e federal.¹

Conforme previsto na Constituição Federal de 1988 (Constituição), é imprescindível a celebração de convênio no CONFAZ para a concessão de estímulos fiscais por parte dos Estados e do Distrito Federal.

2 REPÚBLICA, FEDERAÇÃO E IGUALDADE DAS PESSOAS POLÍTICAS

O termo “princípio” possui uma enorme riqueza de sentidos, podendo expressar na Filosofia do Direito início ou ponto de partida para a compreensão do sistema jurídico. Para Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 261), princípios são normas jurídicas permeadas de sentido axiológico.²

No Direito Tributário, há diversos princípios que delinham o sistema tributário nacional e garantem os direitos fundamentais do contribuinte.

Com efeito, a Constituição, prevê, no artigo 1º, como princípio inaugural do ordenamento jurídico brasileiro, a forma de governo republicana, a qual implica na “igualdade formal das pessoas, onde os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo,

¹ Valor informado em 20/07/2013 em reportagem do Jornal Estadão. Disponível em <<http://www.estadao.com.br/noticias/impresso,a-renuncia-fiscal-ao-icms-enfraquece-os-estados-,1055288,0.htm>>. Acesso em 15 jun. 2015.

² Paulo de Barros Carvalho demonstra claramente que o direito positivo é formado apenas por normas jurídicas. Neste sentido, pode-se afirmar que os princípios não estão ao lado das normas jurídicas, “justapondo-se ou contrapondo-se a elas”. Tratam-se de normas jurídicas, embora tenham um abstratividade axiológica maior.

representativo (de regra), transitório e com responsabilidade” (CARRAZZA, 2012, p. 68).³ De fato, se o poder é de todos e para todos, o ordenamento jurídico deve garantir tratamento igualitário a todos, inclusive às pessoas políticas.

Para Geraldo Ataliba (1998, p. 89), república é “um conjunto de instituições cujo funcionamento harmônico visa assegurar, da melhor maneira possível, a eficácia de seu princípio básico, consistente na soberania popular”.

Enrique Ricardo Lewandowski (2005, p. 189-200) afirma que as características essenciais de uma república são a “eletividade, a temporariedade e a responsabilidade dos governantes”. Ao citar Rousseau, ele afirma que sua maior contribuição foi considerar a igualdade essencial dos cidadãos:

A maior contribuição de Rousseau para o conceito moderno de república foi, sem dúvida a afirmação da igualdade essencial dos cidadãos, visto que o contrato, sobre o qual se assenta o Estado, coloca todos sob idênticas condições, fazendo com que tenham os mesmos direitos. Também a liberdade, para o autor decorre do pacto fundamental, na medida em que somente aos que o integram compete editar normas de convivência social (2005, p. 247-249).

Como se observa, a noção de república envolve a de igualdade, e isso se reflete também na ideia de federalismo, no sentido de igualdade entre as entidades federativas.

Com efeito, a questão da descentralização do poder como limitação e organização do Estado remonta ao constitucionalismo americano.

³ Roque Antonio Carrazza faz uma elucidativa análise de cada elemento de seu conceito de República: “a) É o tipo de governo: enquanto Federação é forma de Estado, República é forma de Governo. Ao lado da Monarquia, da Ditadura etc., a República é um dos meios que o Homem concebeu para governar os povos (...); b) Fundado na igualdade formal das pessoas: numa verdadeira República não pode haver distinções entre nobres e plebeus, entre grandes e pequenos, entre poderosos e humildes. É que, juridicamente, nela não existem classes dominantes e classes dominadas (...); c) Em que os detentores do poder político: são detentores do poder político, sempre secundum constitutionem e em nome do povo (...); d) Exercem-no em caráter eletivo: na República Brasileira, pelo menos, os que desempenham funções representativas devem ser escolhidos pelo povo, por meio de sufrágios marcados pela lisura (...)”.

O modelo constitucional americano exsurge em meio a uma intensa luta pela liberdade dos indivíduos em face da Coroa inglesa, e pela afirmação e proteção dos direitos fundamentais, especialmente direitos patrimoniais, por meio de uma eficiente forma de governo legitimada pela vontade do povo soberano.

Dalmo de Abreu Dallari (2010, p. 229-230) salienta que a idéia de uma lei escrita superior, uma Constituição, decorre da conjugação de costumes tradicionais com concepções teóricas e objetivos práticos, ou seja, um modelo com força suficiente para impedir o retorno à situação colonial e, ao mesmo tempo, limitar o poder político, além de respeitar a liberdade e os direitos fundamentais: ideais de independência, liberdade e federalismo e republicanismo.

Para tornar claro e objetivo estes fins, como expressão de um ideal político, os americanos elaboraram uma Constituição escrita, com natureza de lei fundamental. Os criadores decidiram incluir elementos práticos e concepções político-filosóficas do século XVII e XVIII, em relação à exigência de direitos naturais da pessoa humana, sobretudo a liberdade, por causa dos interesses econômicos.

Neste sentido, surgiu o federalismo norte-americano: da união entre treze colônias para fortalecimento do Estado, frente às necessidades de independência e interesses econômicos do país. Trata-se de uma discussão sobre Poder Político.

O poder político é uno e indivisível. Mas o povo, na fundação do Estado, pode determinar sua divisão e descentralização. Nicola Matteucci (2007, p. 247-249) afirma que é incorreto restringir o sentido de constitucionalismo à divisão do poder (de forma horizontal: separação dos poderes; e de forma vertical: federalismo). Com efeito, limitar a noção do tema a uma ideia estrutural e organizativa de comunidades políticas é um equívoco, uma vez que há aspectos materiais que também devem ser considerados, especialmente em relação aos direitos e garantias fundamentais. A propósito, observe o que diz o referido autor:

A formação da orientação política do Estado não tem mais sua origem na colaboração dos diversos órgãos institucionais que representam os interesses das classes sociais; nasce da agregação da demanda política

constituída pelos partidos. Assim, a atual divisão de órgãos pode obstar ou refrear os desígnios de um partido forte ou de uma maioria estável, mas é absolutamente insuficiente para garantir os direitos das minorias e para defender os cidadãos do abuso do poder, uma vez que esses órgãos podem estar nas mãos do mesmo partido. Por outro lado, dada a extrema complexidade da vida moderna, que exige rápidas e tempestivas intervenções do Governo na economia e na sociedade, uma excessiva divisão do poder pode criar-lhe obstáculos no cumprimento das suas legítimas e indispensáveis funções.

No Brasil, desde a Constituição de 1891, observa-se, nominalmente, a forma de Estado Federal. Contudo, diferentemente do que ocorreu na América do Norte, o federalismo brasileiro foi instituído por meio de um golpe militar, isto é, por vontade de uma minoria e sem legitimidade democrática.

Para Paulo de Barros Carvalho, explica que desde a Constituição de 1988, o Brasil é um país unitário, isto é, a forma federativa de estado aqui não reflete nem sequer de perto uma divisão de competências típicas de uma federação mínima⁴.

De fato, o viés federativo-cooperativo presente nas Constituições republicanas do Brasil sempre acabou cedendo lugar a interesses políticos regionais. Conflitos e disputas por maiores poderes e menores atribuições estão presentes em toda história constitucional brasileira. Por exemplo, na República Velha, com a política do café com leite, criou-se uma oligarquia presidencial, onde o Poder era dividido entre São Paulo e Minas Gerais.

⁴ Em uma palestra no X Congresso de Estudos Tributários do IBET, em 2013, Paulo de Barros Carvalho afirmou que o Brasil é um país unitário. Para ele, tendo em vista a limitação das competências tributárias dos Estados federados, o Brasil teria um modelo de Estado unitário, como alguns países da Europa. Em 2013 e 2014, diversos congressos pelo Brasil abordaram o tema a Reforma do Pacto Federativo: por exemplo, no X Congresso de Estudos Tributários do IBET, em 2013, cujo tema da conferência de abertura, pelo Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho, foi “O Sistema Tributário e a Federação Brasileira” tratou-se dos conflitos tributários entre os Estados Federais no Brasil. Por sua vez, a Associação Brasileira de Direito Tributário (Abradt) promoveu no final de 2013, em Belo Horizonte, Minas Gerais, o congresso “Tributação e Federalismo”. No Senado Federal, o Presidente constituiu uma Comissão de Especialistas para tratar do tema “Guerra Fiscal”.

É por isso que uma reforma no sistema de repartição de competências tributárias torna-se a cada dia mais indispensável. Porém, a União, que deveria ditar políticas públicas visando diminuir desigualdades regionais e locais, detém cerca de 60% do “bolo tributário”⁵ e, por isso, mostra total falta de interesse em qualquer providência, principalmente quanto a maior distribuição de competências administrativa e tributária para Estados e Municípios.

Entretanto, note-se que a descentralização do Poder sempre foi importante para o desenvolvimento das nações. A propósito, é o que afirma Rogério Leite Lobo, citado por Ricardo Henrique Levandowsky, no Recurso Extraordinário 572.762/SC):

Em dinâmica diametralmente oposta às políticas que vem sendo adotadas nos outros Estados federais para sanar a crise centrípeta que terá acometido as bases do Federalismo Fiscal desses países (nos Estados Unidos da América e na Alemanha, ao menos (...), tem-se procurado estimular a arrecadação de tributos próprios dos entes locais, com a diminuição dos repasses verticais, ‘grants-in-aid’, subsídios, etc.) , o Brasil vem apostando no incremento das transferências intergovernamentais.

A relação entre indivíduo, sociedade e Poder Público é mais próxima em âmbito municipal: é no território do município onde são desenvolvidas a maior parte da prestação de serviços públicos e onde se encontram fisicamente os bens públicos, ainda que de propriedade de outros entes federativos: estradas, hospitais, creches, escolas, etc.

⁵ A Seção VI, da Constituição, nos artigos 157 a 162, organiza a repartição de receitas tributárias. Além disso, segundo dados obtidos em artigo da Confederação Nacional dos Municípios publicado no portal do Senado a União detém 57% do montante arrecadado e título de tributos. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/comissoes/CE/AP/AP20121106_MarizaAbreu_Federalismo.pdf>. Acesso em: 05 mai. 2013.

Por outro lado, a implementação e proteção dos direitos fundamentais do contribuinte depende historicamente da descentralização do poder político⁶, o que inegavelmente ocorre conforme a preservação da autonomia das entidades federativas (NEME, 2007, p. 95-118).

3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Competência tributária é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para criar tributos *in abstracto*. Trata-se de poder legiferante outorgado pela Constituição à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (CARRAZZA, p. 576, 2012)⁷; exaure-se com a edição da lei.

O sistema de repartição constitucional de competências tributárias foi planejado tendo em vista a harmonia da República Federativa Brasileira. Embora, como referido no item anterior, imperfeições são recorrentemente criadas pelas circunstâncias de cada momento histórico.

Como a competência de cada ente federativo é privativa, os demais ficam excluídos, impossibilitados de adentrar aos limites estabelecidos pela Constituição a cada um, sob pena de se instaurar conflitos de competência. Não há no Brasil hipótese para se conceber competência partilhada no ICMS, apenas parte de sua receita é dividida entre os municípios localizados em seu território.

Em decorrência do princípio da legalidade (CF, art. 5º, II e art. 150, I), a instituição de tributos deve ser feita por meio de lei, a qual deve prever alguns critérios mínimos da tipicidade tributária, ou seja, a lei deve trazer em seu bojo “os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional” (CARVALHO, 2011, p. 237). Trata-se da regra matriz

⁶ Eliana Franco Neme, em artigo publicado na Revista Sequência, apresentou importantes considerações sobre a estreita relação entre federalismo e direitos fundamentais: “O que pretendemos é estabelecer uma conexão entre a forma de Estado e a proteção dos Direitos Humanos”, cujo conteúdo é o mesmo dos Direitos Fundamentais, embora consagrados em planos diversos.

⁷ Anotar-se, porém, que, para Souto Maior Borges, a criação do tributo se dá na Constituição, ainda que sua estrutura não esteja completa.

de incidência tributária (regra matriz), fórmula lógica e condicional que revela a estrutura mínima das normas jurídicas.

Percebe-se, desde logo, que o exercício da competência tributária está limitado pelo princípio da legalidade.

4 REGRA MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E ESTÍMULOS FISCAIS NO ICMS

No sistema jurídico brasileiro, é a Constituição que, ao outorgar e repartir as competências tributárias, traça os critérios da regra matriz, a qual limita a liberdade legislativa. Em seguida, através de lei complementar, a entidade federativa regula outros detalhes do tributo. A propósito, são oportunas as seguintes palavras de CARRAZZA (2012, p. 569):

Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando procedimento interno) ou, até, suprimi-la através da não tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções.

Como se observa, a incidência do ICMS pode decorrer da circulação de mercadorias, da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e da prestação de serviços de comunicação. Entretanto, para a presente pesquisa, através de um corte metodológico, tomar-se-á apenas a parte da regra matriz referente à circulação de mercadorias.

O antecedente da norma é composto pelo critério material, que determina o fato objeto da norma tributária (realizar operação relativa à circulação de mercadoria); pelo critério espacial, o qual determina o âmbito territorial que a norma tributária incide (em território Estadual ou

Distrital); e pelo critério temporal, que determina o momento em que a hipótese contida na norma tributária ocorre (no momento da saída da mercadoria).

O conseqüente da norma é composto pelo critério pessoal, que determina as pessoas que integram a obrigação tributária (como sujeito ativo, um Estado Federado ou o Distrito Federal; e como sujeito passivo, o comerciante que praticou a circulação de mercadoria); e pelo critério quantitativo, o qual determina o *quantum*, isto é, a amplitude do objeto da obrigação tributária (a base de cálculo, que é o valor da venda da mercadoria; e a alíquota, que varia conforme a operação e a legislação do imposto).

Como a realidade é produto da interpretação, de uma construção de sentidos, pode-se afirmar que os três signos que envolvem o critério material da hipótese incidência referente à realização de operações relativas à circulação de mercadorias possuem sentido determinado. O termo operação corresponde a negócio jurídico apto a provocar a circulação da mercadoria. Circulação é a troca de titularidade do bem, ou seja, para incidir o ICMS, conforme legislação de cada Estado Federado, não é imprescindível a tradição física da mercadoria, sendo suficiente a prática de um negócio jurídico em que se estabeleça sua regular (mediante cumprimento de obrigações acessórias) troca de titularidade. Como se pode notar, há dois tipos de movimentação de mercadorias, a física e a simbólica. A circulação simbólica de mercadorias visa a diminuição de custos com transporte desnecessário em determinados negócios jurídicos. Aliás, é interessante chamar a atenção para o fato de que este é um exemplo de construção semântica própria do direito. Mercadoria: é um substantivo feminino que se refere a objeto comprado para vender, isto é, destinado ao comércio.

É imprescindível para a compreensão do assunto esclarecer que, embora seja um tributo de competência estadual, o ICMS possui caráter nacional. Neste sentido, ensina Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 767) que:

Conceitos de operação interna, interestadual e de importação; de compreensão do imposto, de base de cálculo e de alíquota, bem como de isenção e de outros 'benefícios fiscais', estão diretamente relacionados

com diplomas normativos de âmbito nacional, válidos, por mecanismos de integração, para todo o território brasileiro.

Em virtude dessas considerações, a instituição do ICMS pelos Estados e pelo Distrito Federal é obrigatória (apesar de que não há mecanismos de intervenção federal no Legislativo em caso de omissão) e, além do mais, cada legislação estadual deverá respeitar os termos das leis complementares nacionais e das resoluções do Senado, tema que será tratado em seguida.

Estímulo Fiscal é um instrumento, com característica extrafiscal, através do qual um ente federativo deixa de arrecadar tributo, posterga sua arrecadação ou presume valores irreais para bases de cálculo, visando atrair empresas capazes de melhorar o desenvolvimento econômico e social⁸.

Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves ensinam que a finalidade última dos incentivos fiscais é a de:

Impulsionar ou atrair os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornado, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados (ATALIBA E GONÇALVES, 1991, p. 167).

A Constituição, ao propor que o Estado deve buscar a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza, reduzir as desigualdades sociais e regionais, além de assegurar os direitos e garantias fundamentais, fornece argumentos que justificam a concessão de estímulos fiscais. Entretanto, a vantagem tributária nunca poderá ter carácter individual.

A temática aqui tratada envolve a análise do critério quantitativo na regra matriz do ICMS, especialmente quanto ao sistema de controle de alíquotas estaduais e interestaduais

⁸ Note-se que Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 25), afirma que estímulos fiscais são *mecanismos fiscais* para atrair empresas a territórios de entidades federativas.

realizado pelo Senado Federal. Como bem colocado por Ives Gandra da Silva Martins (2012, p. 5), o sistema de controle de alíquotas estaduais e interestaduais objetiva:

Eliminar os riscos de que incentivos outorgados por um Estado tivessem impacto de descompetitividade em relação a Estados que dele recebessem mercadorias com ICM estimulado, mediante a exigência de aprovação de alíquotas mínimas para as operações internas e máximas nas mesmas operações, em caso de conflito entre os Estados; estabelecer as alíquotas aplicáveis para as operações interestaduais e de exportação; exigir a unanimidade de Estados e do Distrito Federal para aprovar tratamento mais favorável às operações internas - e, implicitamente, para as externas; exigir que as alíquotas internas não fiquem abaixo das previstas para as operações interestaduais, salvo acordo de todos os Estados e Distrito Federal.

Os dispositivos constitucionais pertinentes ao tema são os seguintes:

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;

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

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;

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;

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.

Como se observa, o inciso VI, do artigo 155, da Constituição, determina que todos os Estados da Federação e o Distrito Federal devem concordar com o estímulo fiscal concedido por qualquer um deles. A deliberação é realizada no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que é um órgão composto por Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação de cada Estado e Distrito Federal e pelo Ministro da Fazenda. Sua principal finalidade é promover o aperfeiçoamento do federalismo fiscal e a harmonização tributária estadual.

A Constituição impõe um limite na competência estadual de reduzir, por meio de mecanismos fiscais (extrafiscais), a carga tributária do ICMS. Em outras palavras, um Estado precisa de autorização dos demais para reduzir a alíquota e a base de cálculo do ICMS, ou para conceder crédito presumido a maior; para conceder prazo para pagamento do imposto, sem correção monetária ou cobrança de juros, ou para isentar fatos jurídicos tributários relacionados

ao ICMS. Neste sentido, para regulamentar os convênios entre Estados e Distrito Federal acerca da concessão de estímulos fiscais no ICMS foi editada a Lei Complementar nº. 24, de 7 de janeiro de 1975 (LC 24/75). De plano, logo no primeiro artigo, o legislador apresenta espécies de estímulos fiscais:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

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 - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

É interessante constatar também, conforme disposto no artigo 9º, da LC 24/75, que aos Municípios é vedado conceder estímulos fiscais em relação à sua parcela de ICMS.

Por fim, não se pode perder de vista que o referido dispositivo estabelece importantes sanções para o caso de concessão de estímulos fiscais no ICMS sem convênio no CONFAZ. O artigo 8º, do LC 24/75, prevê que:

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.

A negociação para concessão de estímulos fiscais no ICMS ocorre mediante *lobby* de empresários e influência política. Na prática, funciona assim: um empresário ou associação que representa algum ramo empresarial reuni-se com Deputados Estaduais para negociar a concessão do estímulo fiscal; posteriormente, faz-se um pedido ao Governador e ao Secretário de Fazenda respectivo, que procedem à análise do valor e do impacto da renúncia fiscal; em seguida, busca-se aprovação no CONFAZ. Entretanto, em muitos casos, quando não há tal aprovação por unanimidade dos Estados, o Governador acaba autorizando o estímulo fiscal por meio de Decreto; ou é feita uma lei estadual.

No mesmo sentido, Ives Gandra da Silva Martins (CARVALHO, 2012, p. 20) também observa que, na prática, a negociação assemelha-se um verdadeiro leilão:

Na atual guerra fiscal, são os investidores que negociam e impõem às Secretarias dos Estados sua política, obtida, por se instalarem naqueles que lhes outorgarem maiores vantagens. Tal fato representa, de rigor, que a verdadeira política financeira não é definida pelos governos, mas exclusivamente pelos investidores. E, muitas vezes, gera descompetitividade no próprio Estado para estabelecimentos, já há longo tempo lá estabelecidos, que não poderão dos estímulos se beneficiar.

A Constituição não veda a concessão de estímulos fiscais, mas apenas estipula regras nacionais para preservar a harmonia do pacto federativo, impedindo que Estados da Federação promovam uma disputa negativa entre si, o que afeta inclusive o repasse da parcela municipal, a qual é indisponível.

5 SISTEMA DE REPARTIÇÃO DE RECEITAS DE ICMS E INCONSTITUCIONALIDADE DE ESTÍMULOS FISCAIS SEM CONVÊNIO NO CONFAZ: O DEVER DE INDENIZAR OS MUNICÍPIOS

Aliomar Baleeiro define receita pública como “a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo”. Numa federação, a receita tributária de cada entidade é formada por meio de tributação própria e mediante um sistema de repasses de receitas. Destarte, a Constituição prevê, como no artigo 158, IV, que uma entidade estatal pode ser beneficiada com tributo cuja competência é alheia (BALEEIRO, 1998, p. 126).

Com efeito, pode-se afirmar que é indisponível, em relação aos Estados, a integridade do direito dos Municípios a 25% do produto da arrecadação do ICMS. Como se observa, uma parcela de 25% do produto da arrecadação do imposto estadual está constitucionalmente predestinada aos Municípios. Isto quer dizer, em verdade, que o Estado não pode “dar” o que não lhe pertence.

A repartição da referida parcela é feita de acordo com o índice de participação, o qual é formado de acordo com a realidade econômica, tributária, social e ambiental de cada Município⁹. Dentre tais critérios que formam o referido índice, o mais importante, e que representa 3/4 (três quartos) da parcela de 25%, é o índice de valor adicionado (IVA), que corresponde ao valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços e deduzido do valor das mercadorias entradas.

Posto isto, pode-se afirmar que é inexorável a vedação constitucional aos Estados quanto a concessão de estímulos fiscais em relação ao ICMS, sem convênio no CONFAZ. A Constituição prevê que 25% do produto da arrecadação do ICMS está predestinado aos municípios localizados no território estadual, embora a competência tributária em relação à parcela do imposto predestinada aos municípios seja estadual. Não resta, pois, dúvida quanto ao núcleo que irradia toda a discussão. A fonte de problemas em relação ao objeto da presente pesquisa decorre da partilha de receitas provindas de entidades com competências tributária diversas. É claro que, com a repartição de receitas tributárias, a Constituição cuida da preservação das desigualdades regionais e locais. Mas o incentivo à autonomia tributária própria deve estar presente, como ocorre na maior parte do mundo.

A exigência de convênio no CONFAZ para concessão de estímulo fiscal no ICMS é um instrumento indispensável para tutela de segurança jurídica. A harmonia do pacto federativo depende do respeito ao sistema constitucional. O princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, II, da Constituição, em relação aos princípios republicano, federativo e isônomico

⁹ Conforme o art. 158, IV, da Constituição, “pertencem aos Municípios vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”. O parágrafo único do referido artigo dispõe que “as parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios: I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios”. Tendo por base o Estado de São Paulo, a Lei Estadual 3.201/81, trata da formação do índice de participação dos municípios paulistas no ICMS. O art. 1º, prevê que a formação do índice de participação dos municípios será apurada uma vez por ano e terá aplicação no exercício seguinte, com a observância dos seguintes critérios: I - 76% com base no valor adicionado (circulação de mercadorias e serviços no território municipal); II - 13%, com base no percentual entre a população de cada município e a população do Estado (...); III - 5% com base no percentual entre o valor da receita própria de cada município e a soma da receita tributária própria de todos os municípios paulistas; IV - 3%, com base no percentual entre a área cultivada de cada município (...); V - 0,5%, com base no percentual entre a área total, no Estado, dos reservatórios de água destinados à geração de energia elétrica e a área desses reservatórios no município (...); VI - 0,5%, em função dos espaços territoriais especialmente protegidos existentes em cada município e no Estado (...); 2%, com base no resultado da divisão do valor correspondente a esse percentual (...).

impõe dever de consulta e respeito às decisões do CONFAZ sobre concessão ou não de estímulos fiscais. Como restou demonstrado na presente pesquisa, os municípios têm direito à parcela de 25% do ICMS incondicionalmente, salvo se houver convênio no CONFAZ. Deste modo, lei ou ato normativo que conceda estímulos fiscais sem convênio no CONFAZ são inconstitucionais. Os municípios que tiveram sua parcela de 25% do ICMS afetada pela concessão de estímulo fiscal sem convênio no CONFAZ, devem propor ação ordinária cumulada com pedido de tutela antecipada em face do Estado, pedindo a devolução da renúncia fiscal inconstitucional referente à parcela municipal de 25% do ICMS, com correção monetária e juros de mora.

6 CONCLUSÃO

Estas observações se tornam pertinentes pelo fato de que a renúncia fiscal decorrente de estímulos fiscais no ICMS afeta profundamente a receita municipal e, com isso, prejudica investimentos municipais e programas sociais decisivos na vida de cada pessoa, uma vez que lhe cabe a menor parte das receitas tributárias.

A partilha de receita tributária entre entidades diversas é fonte de conflitos.

Na maior parte dos países, busca-se a preservação da autonomia tributária própria de cada ente federativo.

A discriminação pormenorizada das competências tributárias é o que garante a igualdade das pessoas políticas, uma vez que proporciona autonomia financeira, política e administrativa a cada entidade federativa. Deste modo, torna-se inaceitável a invasão de competência tributária alheia.

O caráter privativo das competências tributárias exclui as outras pessoas políticas no tocante à instituição de tributos. Além disso, pode-se afirmar que a competência tributária está limitada pelo princípio da legalidade.

Por outro lado, não há competência compartilhada entre Estados e Municípios, mas apenas o produto da arrecadação do ICMS é dividido.

O pacto federativo brasileiro, em relação ao caráter nacional do ICMS, requer, para concessão de estímulos fiscais legítimos, convênio de todos os Estados e do Distrito Federal no CONFAZ. Sem legitimidade, o estímulo fiscal é inconstitucional, e isto afeta a parcela de 25% do produto arrecadação, a qual está constitucionalmente predestinada aos municípios.

A repartição da referida parcela é feita de acordo com o índice de participação, o qual é formado de acordo com a realidade econômica, tributária, social e ambiental de cada Município.

Portanto, como decorrência lógica da efetividade da tutela jurisdicional, todos os municípios que forem afetados de alguma forma por estímulos fiscais concedidos sem convênio no CONFAZ têm direito de propor ação ordinária cumulada com pedido de tutela antecipada em face do Estado, pedindo a devolução da renúncia fiscal inconstitucional referente a lei ou ato normativo estadual que os concedeu, com correção monetária e juros de mora.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Arthur. **Crédito-prêmio de IPI: direito adquirido; recebimento em dinheiro**. Revista de direito tributário, v.15, n.55, p.162- 179, jan./mar., 1991.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BOBBIO, Norberto. MATTEUCCI, Nicola. PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 13ª ed. Editora UNB: Brasília, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010a.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 22ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS/Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra da Silva Martins**. São Paulo: Noeses, 2012.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS - CNM. **Educação**. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/comissoes/CE/AP/AP20121106_MarizaAbreu_Federalismo.pdf>. Acesso em 05 mai. 2013.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **As constituições na vida dos povos da idade média ao século XXI**. São Paulo: Saraiva, 2010.

LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. **Reflexões em torno do princípio republicano**. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, v. 100, jan./dez. 2005

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

NEME, Eliana Franco. **Revista Seqüência**, nº. 55, p. 95-118, dez. 2007.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 7ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

SOARES, Orlando. **Comentários à constituição da república federativa do Brasil**. 5ª Ed. Rio de Janeiro, 1991.