

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM
CURSO DE DIREITO

KIRSTEN KIRSCHNER SILVA

**A GUERRA FISCAL DO ICMS, O PAPEL DO CONFAZ E O EMBLEMA
DA LIVRE CONCORRÊNCIA**

MARÍLIA

2017

KIRSTEN KIRSCHNER SILVA

A GUERRA FISCAL DO ICMS, O PAPEL DO CONFAZ E O EMBLEMA
DA LIVRE CONCORRÊNCIA

Trabalho de conclusão apresentado como requisito para a obtenção do título bacharel em direito pela Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM.

Orientadora: Prof.^a: Daniela Ramos Marinho Gomes

MARÍLIA

2017

Silva, Kirsten Kirschner.

A guerra fiscal do ICMS, o papel do CONFAZ e o emblema da livre concorrência / Kirsten Kirschner Silva; Orientadora: Daniela Ramos Marinho Gomes. Marília, SP: [s.n], 2017.

72 páginas.

Trabalho de Curso (Graduação em Direito) – Curso de Direito, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, Marília, 2017.

1. ICMS 2. Guerra Fiscal 3. CONFAZ 4. Ordem Econômica 5. Livre iniciativa

CDD: 341.3963



FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"

MANTENEDORA DO CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM
Curso de Direito

Kirsten Kirschner Silva

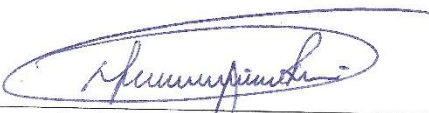
RA: 53427-7

A guerra fiscal do ICMS, o papel do CONFAZ e o emblema da livre
concorrência


Banca examinadora do Trabalho de Conclusão de Curso apresentada ao Programa
de Graduação em Direito da UNIVEM, F.E.E.S.R, para obtenção do Título de Bacharel
em Direito.

Nota: 10

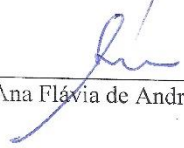
ORIENTADOR(A):


Daniela Ramos Marinho Gomes

1º EXAMINADOR(A):


Adriano de Oliveira Martins

2º EXAMINADOR(A):


Ana Flávia de Andrade Nogueira Castilho

Marília, 30 de novembro de 2017.

Dedico este trabalho à minha família, e aos interessados em lê-lo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha família;

Agradeço à Beatriz Cristina Vicente Vieira por mostrar-me que existe amor;

Agradeço àqueles que contribuíram para meu crescimento acadêmico, moral e cultural.

Se quiser decorar, repita;

Se quiser aprender;

Aplique o que repetiu.

SILVA, Kirsten Kirschner. **A guerra fiscal do ICMS, o papel do CONFAZ e o emblema da livre concorrência**. 2017. 72 f. Trabalho de Curso (Bacharelado em Direito) – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2017.

RESUMO

A presente monografia tem como objeto de estudo o papel do CONFAZ como órgão responsável por dirimir a guerra fiscal perpetrada através do imposto estadual de circulação de mercadorias, serviços de transportes intermunicipal e interestadual e de comunicação, destacando os princípios norteadores dos impostos enquanto gênero, a capacidade tributária dos entes federados e as hipóteses de incidência do imposto em estudo. Eis que, passa-se ao estudo do CONFAZ, órgão federal que foi criado para dirimir a guerra fiscal do ICMS, através da criação de uma condição às leis que isentam ou que reduzam a alíquota desse imposto. As isenções e benefícios fiscais compõem elementos que propagam a chamada guerra fiscal, que mesmo com a atuação do CONFAZ mostra-se muito longe de uma solução. Este trabalho visa realçar a discussão acerca do tema demonstrando que a atuação do órgão federal representa uma ofensa a princípios constitucionais da ordem econômica da Constituição Federal de 1988, através do destaque da ofensa ao princípio federativo, ao princípio da livre iniciativa e a própria ineficácia do órgão para apaziguar a guerra fiscal.

Palavras-chave: ICMS. Guerra Fiscal. CONFAZ. Ordem econômica. Livre Iniciativa.

SILVA, Kirsten Kirschner. **A guerra fiscal do ICMS, o papel do CONFAZ e o emblema da livre concorrência.** 2017. 72 f. Trabalho de Curso (Bacharelado em Direito) – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2017.

ABSTRACT

This monography aims to study the acting of the federal organ CONFAZ responsible for solving the fiscal war of the state tax of goods circulation, inter-municipal and interstate transport services, and communication services highlighting the principles which guide the application of the taxes as a genre, the tax capacity of the federal entities and the incidence hypothesis of the ICMS tax. Then, this monography will study the federal organ CONFAZ, which was created to solve the fiscal war of the ICMS, by creating a condition that all laws which reduce or exempt the state tax must achieve. The exemptions and the tax benefits compose elements which make the feature named fiscal war, that even with the acting of the CONFAZ still far from a definitive solution. This monography aims to emphasize the debate over the federal organ since its acting represents an insult to the principles which guide the economic order of the Federal Constitution of 1988, by highlighting the insults of the principles of the federative principles, of the free initiative principle and the inefficiency of the CONFAZ to solve the fiscal war.

Keywords: ICMS. Fiscal War. CONFAZ. Economic Order. Free Initiative.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Fluxograma 1: Organograma: A estrutura do CONFAZ	45
--	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF: Constituição Federal de 1988;

CONFAZ: Conselho Nacional de Políticas Fazendárias;

ICM: Imposto sobre Circulação de Mercadorias;

ICMS: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação;

IVC: Imposto sobre Vendas e Consignações;

Nº: Número;

STF: Supremo Tribunal Federal.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
CAPÍTULO 1 - O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO ...	13
1.1 Evolução histórica.....	13
1.2 Conceito	16
1.3 Competencia tributária.....	18
1.4 Hipóteses de incidência.....	22
1.5 Princípios constitucionais em matéria tributária.....	26
1.5.1 Princípio federativo.....	26
1.5.2 Princípio da anterioridade	28
1.5.3 Princípio da legalidade.....	28
1.5.4 Princípio da segurança jurídica.....	31
1.5.5 Princípio da não-cumulatividade.....	31
1.5.6 Princípio da seletividade	32
CAPÍTULO 2 - A GUERRA FISCAL E O PAPEL DO CONFAZ.....	34
2.1 Da concessão de benefícios.....	34
2.1.1 Benefícios fiscais	35
2.1.2 Benefícios financeiros.....	37
2.1.3 Benefícios de incentivo para infraestrutura.....	38
2.1.4 Outros benefícios	39
2.2 A guerra fiscal.....	40
2.3 O conselho nacional de políticas fazendárias (CONFAZ).....	44
2.3.1 Conceito e generalidades.....	44
CAPÍTULO 3 - A ORDEM ECONOMICA CONSTITUCIONAL: FUNDAMENTOS E PRINCÍPIOS	49
3.1 Os fundamentos e finalidades da ordem econômica.....	49
3.2 Os princípios da ordem econômica.....	52
3.2.1 O princípio da soberania nacional.....	53
3.2.2 O princípio da propriedade privada e da função social da propriedade.....	53
3.2.3 O princípio da livre concorrência.....	54
3.2.4 O princípio da defesa do consumidor.....	55
3.2.5 O princípio da defesa do meio ambiente.....	56
3.2.6 O princípio da redução das desigualdades sociais e regionais.....	57
3.2.7 O princípio da busca do pleno emprego.....	58
3.2.8 O princípio do favorecimento ao capital nacional e às empresas pequenas	60
3.3 A contrariedade do CONFAZ frente aos princípios constitucionais	61
CONCLUSÃO.....	66
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	68

INTRODUÇÃO

Em decorrência dos inúmeros conflitos político-jurídicos causados pelo fenômeno guerra fiscal entre os Estados, necessário se faz um estudo acerca da guerra fiscal do ICMS, para promover reflexões sobre seus mecanismos e o tratamento que esse tema vem recebendo no Poder Judiciário.

Um dos principais objetivos desse trabalho é divergir da corrente majoritária que está instalada dentro da doutrina tributária brasileira. Os atuais estudos acerca da guerra fiscal parecem concordar com a atuação da União no sentido de impor limites à competência tributária dos Estados, todavia, poucos trabalhos divergem disto de maneira crítica.

O principal raciocínio empregado pelos defensores dessa atuação estatal é o de que a economia necessita da figura do estado como órgão regulador, sendo que sem a figura pública, a economia acabaria destruindo o povo. Assim, dentre os objetivos desse artigo não está uma abordagem filosófica acerca das forças econômicas, mas sim a apresentação de disparidades entre a atuação do Estado no ramo econômico e os princípios constitucionais que deveriam reger essa atuação, de modo a evidenciar a contrariedade dessa atuação em relação às diretrizes traçadas pela Constituição Federal.

O imposto sobre as operações de circulação, prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação é tributo de competência estadual, ou seja, o Estado-membro é o detentor do poder de legislar sobre o ICMS, bem como se inexistente autarquia, cobrar tal imposto. Cumpre destacar uma diferença essencial quanto ao tópico da incidência desse tributo: caberá o imposto quando a operação tiver um objetivo implícito, de circular, assim cumpre destacar que o ICMS ocorrerá quando inserto em uma atividade empresarial (CARRAZZA,2002).

A guerra fiscal pode ser compreendida como a pretensão dos Estados em atrair empresas ao seu território, através de benefícios de ordem fiscal – seja através da doação de propriedades ou a isenção de um tributo, ou até mesmo o conjunto desses benefícios e outros. Isto é feito a fim de atrair empresas para que estas supram direitos de segunda e terceira geração (BALEEIRO, 2015).

Logo, o imposto é utilizado como mecanismo para propagação da guerra fiscal, através de isenções e reduções que, conforme será exposto no decorrer deste trabalho, requerem forma solene que é desrespeitada reiteradamente pelos Estados para continuarem competitivos entre si.

Para evitar as consequências danosas da guerra fiscal, como a constante migração territorial de empresas – o que acarreta dano aos direitos fundamentais. Criou-se o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) com o objetivo precípua de resolver o problema da guerra fiscal através do ICMS.

De acordo com o texto constitucional, as leis concedentes de benefícios desse imposto deverão passar pelo crivo da União na figura do CONFAZ, a fim de dificultar a livre concessão de benefícios fiscais, cuja consequência mais marcante é a migração empresarial e os danos supramencionados.

Eis que surge a problemática acerca da constitucionalidade desse órgão, porque sua ação acaba por afetar direta e indiretamente princípios constitucionais, em especial princípios relacionados a ordem econômica, em específico os princípios da livre concorrência, o princípio federativo e o princípio da não-cumulação.

Desse modo, este trabalho utilizará o método hipotético-dedutivo, que segundo Severino (2010), é o procedimento lógico, raciocínio, pelo qual se pode tirar de uma ou de várias proposições (premissas) uma conclusão que delas decorre por força puramente lógica. E para o estudo deste problema utilizar-se-á uma abordagem qualitativa com objetivos exploratórios.

E será dividido em três capítulos, sendo que o primeiro traçará regras gerais acerca dos impostos no sistema jurídico brasileiro, já o segundo estudará a guerra fiscal e a atuação do Conselho Nacional de Políticas Fazendárias e o terceiro abordará a ordem econômica constitucional.

Como já exposto, este trabalho objetiva confrontar a atuação do CONFAZ e os princípios da ordem econômica, averiguando assim a constitucionalidade deste órgão federal.

CAPÍTULO 1 - O IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO

1.1 Evolução histórica

O imposto foi criado sob o nome de Imposto sobre Vendas e Consignações, posteriormente designado Imposto sobre Circulação de Mercadorias e atualmente reconhecido por Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação, nos dizeres de Aliomar Baleeiro, “é um imposto velho, com nome novo”. (BALEEIRO, 2015).

O Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) surgiu em 1922, através da Lei nº 4.625/1992, a pedido de comerciantes, que precisavam de um título de crédito que os desse segurança, ou seja, um documento comprovando o pagamento do imposto em questão. A manifestação desta criação recebeu o nome de duplicata de fatura.

Assim, parafraseando Celina Yamao, cumpre ressaltar que a todas as operações realizadas incidiria o valor de 0,3% a título do imposto de vendas mercantis. Além disso, tal imposto à época era da competência tributária da União (YAMAQ, 2014).

Os anos se passaram até a Constituição de 1934, que disciplinou o imposto sobre vendas conforme segue:

Art. 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - Decretar impostos sobre:

(....)

e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;

(...)

§ 1º - O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos. (BRASIL, 1934).

Nesse momento, o imposto passou a incidir sobre as consignações, assim entendido no dicionário virtual da infopédia como “o depósito de valores em cofre oficial para pagamento de despesas obrigatórias”, o que aumentou a sua abrangência, o que gerou o fenômeno da tributação em cascata, conforme explica Yamao “a tributação em cascata é aquela que incide sobre todas as operações da cadeia”. (YAMAQ, 2014).

Alterando a ótica de análise, a partir desse imposto, as empresas com maior capital passaram a aglomerar várias, senão todas, as fases da produção em um único lugar com a finalidade de desoneração fiscal. Todavia, às empresas impossibilitadas de aglomerar sua produção restou o drástico aumento de preço em seus produtos, decorrente de diversas operações até chegar ao consumidor final.

Conforme Yamao, a reprovação deste imposto ocorreu não pela extensão de aplicação do imposto, mas pelo efeito em cascata. Além disso, cabe a ressalva de que a Constituição estabeleceu um limite máximo para este imposto, de 10%, e de que havia diferentes alíquotas dentro da União (YAMAHO, 2014).

Resta destacar o nascimento de duas Constituições que em nada alteraram o Imposto sobre Vendas e Consignações, permanecendo esses inalterados até a reforma tributária ocorrida no final da década de 1960.

Em 1965, com o advento da Emenda Constitucional n° 18, denominada reforma do Sistema Tributário, que assim disciplinou o novo-velho Imposto sobre a Circulação de Mercadorias, sendo posteriormente recepcionado pela Constituição de 1967 e disciplinado pelo Código Tributário Nacional sob o nome de Imposto sobre a Circulação, a saber:

Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 1º A alíquota do impôsto é uniforme para tôdas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos têrmos do disposto em lei complementar.

§ 2º O impôsto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos têrmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sôbre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual. (BRASIL, 1965).

Dessa emenda à frente, o imposto passou a ser não-cumulativo, nos termos da Constituição, abatendo-se o montante cobrado nas anteriores. Remediando o problema que perdurou por anos. Ao contrário do que era até então, cumulativo.

Por não-cumulatividade deve-se entender o que leciona Carrazza:

Como facilmente podemos perceber, tal princípio está todo voltado contra os Estados e o Distrito Federal, porquanto a incidência do ICMS em cada operação ou prestação determina o surgimento de uma relação de crédito em favor dos contribuintes. Por meio do princípio da não-cumulatividade do ICMS o Constituinte beneficiou o contribuinte (de direito) deste tributo e, ao

mesmo tempo, o consumidor final (contribuinte de fato), a quem convêm preços mais reduzidos ou menos gravemente onerados pela carga tributária. (CARRAZZA, 2002).

Eis a razão de ser o valor do imposto abatido da operação anterior na posterior, evitando o demasiado acréscimo do preço final do produto ou serviço que suportará o contribuinte.

O parágrafo 1º procurou resolver o problema da transferência de riqueza, pois o imposto era cobrado no Estado de origem, e não no de destino. Assim, uma mercadoria que saísse de São Paulo para Sergipe beneficiaria São Paulo, mesmo que pessoas pertencentes aquele Estado suportassem o ônus tributário deste, ocorrendo uma verdadeira deslealdade fiscal.

Além disso, houve também a estipulação de limites constitucionais ao Poder de Tributar dos Estados, representando nova tentativa de controlar o sistema tributário estadual.

Assim, seguindo a limitação, a alíquota do imposto deveria ser igual em todos os Estados da União, encerrando o uso do ICM como instrumento de intervenção política no Brasil.

Essas foram as principais mudanças surgidas com a Emenda Constitucional de número 24.

Até que em 1988, com o advento da nova Carta Magna, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias sofreu alterações, inclusive em sua denominação. Passou a chamar-se Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações.

A Constituição de 1988 disciplinou o imposto em seu artigo 155, a saber:

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:

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;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. (BRASIL, 1988).

Denota-se o aumento do campo de incidência do imposto, o que repercute em uma maior arrecadação orçamentaria estadual. Com a nova Constituição, o imposto sobre circulação deixou de incidir somente sobre as operações de circulação, incidindo também na prestação de serviços, como o de transporte e de fornecimento de energia elétrica.

Cumprido ressaltar que o legislador Constituinte decidiu por ignorar a origem do produto ou serviço, ao dizer que incidirá mesmo que a operação ou a prestação de serviço se inicie no exterior.

Ainda pela simples leitura, depreende-se a competência estadual para a criação e manutenção deste imposto. Nesse diapasão, a Lei Complementar número 87 de 1996 trouxe as regras gerais acerca deste imposto que é regulamentado dentro de cada Estado por uma lei ordinária.

Além disso, acertada a manifestação constitucional pela manutenção da não-cumulatividade deste imposto, pois a tributação excessiva produz um bem cujo valor é inacessível aos consumidores.

Por fim, resta afirmar ser o instituto do Imposto sobre Circulação velho e ser redesenhado através dos ordenamentos jurídicos para atender determinadas necessidades públicas estaduais. Independentemente de sua denominação, nota-se estar este imposto inserido em nosso país desde a época imperial até os dias de hoje.

1.2 Conceito

Antes de delimitar ao estudo do ICMS, cabe definir o que é um imposto. Para tanto, temos a sua definição legal disposta no Artigo 16 do Código Tributário Nacional, a saber:

Art. 16: Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. (BRASIL, 1965).

Enquadra-se o imposto no gênero dos tributos. Sucintamente, o tributo é a entrega de bem de qualquer natureza do dependente ao Estado que o domina, em um âmbito histórico-social, é o pagamento monetário ao Estado Governante por sua proteção (BALEIRO, 2015).

A lei já traz em seu bojo o princípio da não-vinculação. Este princípio pode ser resumido em uma frase simples: o que é pago como imposto ao Estado não gera uma obrigação do Estado, destinatário do imposto pago. Assim, percebe-se serem os impostos os responsáveis pelo locupletamento dos cofres públicos, para a consecução dos trabalhos de ordem pública aos quais não pode o contribuinte exigir qualquer espécie de contraprestação.

A lei complementar 87 traz a definição de contribuinte, ou seja, do sujeito passivo principal para efeitos do imposto estadual sobre a circulação e prestação de serviços em seu artigo 4º, o que permite delimitar o que é o imposto e sobre o que este recai, a saber:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:(Redação dada pela LCP 114, de 16.12.2002)

I – Importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;(Redação dada pela LCP 114, de 16.12.2002)

II - Seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;(Redação dada pela LCP 114, de 16.12.2002)

IV – Adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000). (BRASIL, 1996).

A leitura do dispositivo legal traz em seu ‘caput’ ser contribuinte aquele que realiza operações de circulação, e ainda estende este conceito à determinados bens que, a princípio, estariam fora da competência tributária.

Assim, cabe explorar a ideia por trás do sujeito passivo da relação tributária. Aliomar Baleeiro explica o sujeito passivo da obrigação tributária de modo sucinto e objetivo, a saber:

Paga o imposto quem estiver sujeito, por sua pessoa ou seus bens, à ação da Pessoa de Direito Público, de sorte que ela possa tornar efetiva a arrecadação. Pouco importa a condição de contribuinte: se estrangeiro ou cidadão. (BALEEIRO, 2015).

Já o autor Carrazza leciona o sujeito passivo do ICMS do seguinte modo:

Embora a Carta atual (ao contrário da anterior, em relação ao ICM, que também incidia sobre operações relativas a circulação de mercadorias) não tenha indicado expressamente o agente capaz de fazer nascer a obrigação de pagar este ICMS, este, por exclusão, é facilmente identificável e continua a ser, repetimos, o comerciante, o industrial e o produtor. (CARRAZZA,2002).

Desse modo, parece claro que o ICMS surgirá, em regra, dos atos de um comerciante, de um industrial ou de um comerciante. Todavia inexistente óbice legal à uma empresa de fato que pratique atos de comércio, que, portanto, poderia ser sujeito passivo do ICMS. Assim, o sujeito passivo não está delimitado a um grupo ou subgrupo, ou seja, qualquer que pratique com habitualidade qualquer dos atos elencados como fatos geradores será sujeito passivo do ICMS.

Infelizmente, a figura da dedução do imposto acaba por entregar ao contribuinte o ônus do pagamento de toda a carga tributária, através do valor adicionado ao produto.

Aliás, uma consideração acerca do pagamento é importante: pode ser o imposto pago em moeda nacional ou em bens estimáveis em dinheiro, demonstrando a principal finalidade do imposto: o locupletamento dos cofres públicos.

Por fim, o Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços, doravante denominado ICMS é o imposto que incide, sucintamente, sobre as operações de circulação de mercadorias e a prestação de serviços.

1.3 Competência tributária

O Artigo 155 da Constituição Federal define que caberá aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre as operações de crédito relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado.

Nossa Constituição Federal definiu ao ICMS a competência tributária de determinados entes. O ICMS é um imposto estadual, portanto são os sujeitos elencados pela Constituição os únicos capazes de criar, em abstrato, o tributo que será imposto.

Tal lei criadora do imposto deverá trazer os elementos do imposto (sujeitos, alíquota, base de cálculo e, talvez a mais importante, as hipóteses de incidência). Todavia, a competência tributária não se esgota na criação da lei, sendo visível dentro da alteração dessa mesma lei, como por exemplo no caso de alteração de um dos elementos ou majoração dos mesmos.

Nesse diapasão, o artigo 7º do Código Tributário Nacional estabelece o seguinte:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição. (BRASIL, 1965).

Assim, de acordo com o ordenamento jurídico, não poderá o ente imbuído com a capacidade tributária cedê-la a outro. Nesse caso, estaremos diante de uma ilegalidade, cujos efeitos serão todos tidos como nulos.

Mas, poderá o ente capaz delegar as funções de arrecadar e fiscalizar tributos. Assim, poderá um Estado entregar a uma pessoa jurídica de direito público o poder-dever de arrecadar o imposto, bem como poderá ainda permitir a outra pessoa de direito público o poder-dever de fiscalizar o pagamento e o procedimento do imposto cujos poderes foram delegados.

Até então parte-se do pressuposto de que o Estado agiu, editando a lei do imposto e a executado de acordo com os efeitos esperado. Todavia, em caso omissivo, ou seja, o não exercício da competência tributária, delegaria esta a outro ente? É evidente que a omissão do estado competente não prorroga a competência de outro Estado, nos moldes do Artigo 8º do Código Tributário Nacional, que fundamenta o que já está exposto neste parágrafo.

Do outro lado da moeda estão as limitações a competência tributária, mostrando sagacidade do legislador constituinte ao impor limites à temas controversos, preservando a integridade do Estado. Os limites estão dispostos no artigo 150 da Constituição, que institui princípios acerca do tópico.

O primeiro princípio limitador é o da legalidade, segundo o qual só existirá tributo instituído por lei e de acordo com a formalidade exigida para a validade enquanto lei.

José Luiz Junior em seu artigo, acrescenta um ponto relevante acerca desde princípio, afirma que este princípio se encontra mitigado porque a Constituição outorga ao Poder Executivo atribuições para estabelecer alíquotas fiscais e penalidades (JUNIOR, 2005).

O segundo princípio limitador é a anualidade tributária. De acordo com Aliomar Baleeiro, a anterioridade é entendida dentro da anualidade, por força das leis orçamentárias, que vigem durante um ano. Entendidas leis orçamentárias como a Lei do Orçamento e a Lei de Diretrizes orçamentárias.

Logo, para a execução deste princípio se faz mister três leis que se complementam. Inicialmente, precisamos da lei que cria o imposto, obedecendo à sua competência tributária,

então precisa-se inserir o imposto (ainda em abstrato) dentro da lei de diretrizes, que resultará na lei do orçamento.

Caso o Poder Executivo execute algum imposto que não esteja previsto dentro das Leis do Orçamento, incorrerá em ilegalidade, passível de responsabilização fiscal nos termos da Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

O terceiro princípio limitador é o da igualdade jurídica tributária. Este princípio é uma decorrência do princípio instituído no Artigo 5º da Constituição Federal, a saber:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
(...). (BRASIL, 1988).

Esta norma estabelece proibição ao Executivo e Legislativo de distinguir os contribuintes por quaisquer critérios, nos dizeres de Baleeiro “não será possível à lei reservar tratamento fiscal diverso aos indivíduos que se acham nas mesmas condições”. (BALEEIRO, 2015).

Assim, todos os que se encontrarem em situação jurídica semelhante deverão ter, pela lei, tratamento idêntico a fim de concretizar o direito a igualdade, em suas duas espécies: formal e material.

O quarto princípio limitativo da liberdade de locomoção. Tal previsão está disposto no Artigo 150, V, a saber:

V – Estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público. (BRASIL, 1988).

Denota-se, pela simples leitura, que o imposto é uma forma de arrecadação e isto não deverá impedir a liberdade de locomoção de pessoas e de bens.

A quinta limitação constitucional está relacionada a determinados objetos, que serão imunes à tributação. Tudo indica que nossa Constituição elencou alguns bens impassíveis de imposto para consolidar e concretizar bens jurídicos mais relevantes como a cultura, saúde e educação, eis:

VI – Instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (BRASIL, 1988).

A alínea “a” deste inciso trouxe o que se denomina imunidade recíproca, cujo conceito de Paulo de Barros Carvalho é, sem ressalvas, o mais abrangente, completo e explicativo, dizendo:

A imunidade recíproca, prevista no artigo 150, VI, a, da Constituição é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios. Na verdade, encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceder pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas com relação as outras. (CARVALHO, 2005).

Assim, cabe destacar que os entes da administração pública indireta, gozam desta imunidade, conforme jurisprudência pacífica dos tribunais superiores nacionais.

Já as imunidades das alíneas B e C, procuram preservar instituições de caráter assistencial, ou seja, religiosos, políticos e do trabalho. A Constituição criou esta imunidade para, aparentemente, preservar as entidades responsáveis pelo amadurecimento dos indivíduos e institutos responsáveis por direitos sociais.

As entidades mencionadas são instituições, em regra, de caráter assistencial, ou seja, são aquelas que prestam serviços a quaisquer pessoas que dela necessitaram sem cobrar por tal serviço.

Cumprido ressaltar que esta imunidade se encontra limitada pelo §4º, o parágrafo impõe a seguinte ressalva, será imune o patrimônio relacionado com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. De outro modo, não gozaram de imunidade tributária as ações que sejam acessórias as finalidades da entidade.

Já as alíneas D e E versam acerca do direito à informação e ao direito à imagem. Aliomar Baleeiro procura explicar esta isenção, ao dizer:

É que a imunidade tem como meta a redução do custo do produto, favorecendo a veiculação de informações, do ensino, da educação e da cultura. Por isso está destinada, em primeiro lugar, a beneficiar o consumidor que sofrerá, finalmente, pelo mecanismo dos preços, a transferência do encargo financeiro dos impostos incidentes sobre a produção e a comercialização do papel, do livro, dos jornais e periódicos. (BALEEIRO, 2015).

A análise desta imunidade permite auferir a importância dada pelo legislador constituinte ao direito à informação e à cultura, pois procurou reduzir os custos através da isenção dos impostos aos meios que transmitem informações.

1.4 Hipóteses de incidência

Nossa Constituição Federal traz em seu artigo 155, I, “b”, o ordenamento central que deverá ser seguido pelo infraconstituinte em relação às hipóteses de incidência do ICMS:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
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;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993). (BRASIL, 1988).

Neste viés, Aliomar Baleeiro explica a hipótese de incidência das mercadorias relacionadas ao ICMS nos seguintes pontos cumulativos:

Qualquer operação jurídica mercantil, que transfira a titularidade de mercadoria (sua propriedade ou posse-externalização do domínio), como a compra e venda, a doação em pagamento, etc. Além disso, é necessária a ocorrência do segundo ponto; e
Circulação, representativa da tradição, como fenômeno jurídico de execução ou negócio translativo da posse indireta ou da propriedade da mercadoria. (BALEEIRO, 2015).

Por derradeiro, é possível a afirmativa de que o ICMS não incidirá sobre os negócios jurídicos como um gênero, mas incidirá sobre as operações executórias desses negócios jurídicos por empresas, dando ensejo a uma operação de circulação.

Assim, sobre o termo mercadoria, ensina Carrazza:

Para que um bem móvel seja havido por mercadoria, é mister que ele tenha por finalidade a venda ou a revenda. Em suma, a qualidade distintiva entre

bem móvel(gênero) e mercadoria (espécie) é extrínseca, consubstanciado-se no seu propósito de destinação comercial. (CARRAZZA, 2002).

Portanto, contratos de compra venda, em si considerados não geram o dever de pagar o ICMS porque não perfazem o requisito de ser mercadoria, todavia, quando as compras e vendas estão inseridas em um contexto maior, com o objetivo de circulação da mercadoria, ou seja, comercialização, incidirá o imposto.

Assim, para se realizar o que dispôs o constituinte, o legislador federal editou a lei complementar 87, do ICMS, elencando no artigo 2º as hipóteses em que incidirá o imposto, que serão transcritos:

Art. 2º O imposto incide sobre:

- I - Operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - Prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV - Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V - Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

- I – Sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade:(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
 - II - Sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
 - III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.
- § 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua. (BRASIL, 1996).

Da leitura do texto legal depreende-se serem cinco as modalidades de exteriorização do fato gerador do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços depreendidas do diploma legal. De modo mais objetivo, segundo Carrazza são elas: o ICMS sobre as operações mercantis, sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, sobre serviços de comunicação, sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes

e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica e sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais (CARRAZZA, 2002).

A análise da incidência do ICMS sobre as operações mercantis varia de acordo com lei em vigor em cada Estado, que define o momento da transmissão jurídica. Carrazza ensina que pode ser o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o momento da saída da mercadoria de qualquer um destes locais, o momento da extração da nota fiscal, entre outros (CARRAZZA, 2002).

Os principais momentos de incidência são : a entrada, o fornecimento, a transmissão e a saída, que serão brevemente analisadas neste trabalho.

A primeira modalidade é a da entrada, e esta ocorre quando a mercadoria entra no estabelecimento comercial, onde ocorre o preenchimento de livro próprio e a emissão da nota fiscal de entrada.

Para esta modalidade, o momento em que ocorre o evento entrada é o momento em que se exterioriza a hipótese de incidência do ICMS, ou seja, é o seu primeiro fato gerador.

A segunda modalidade é a do fornecimento. Nesse caso, o verbo está associado à prestação de serviços. Exemplos dessa modalidade são os serviços de hotéis, viagens, bares, etc.

Tal modalidade vem sendo atacada paulatinamente em nossos tribunais por se tratar de prestação de serviços e não de operações de circulação. Sob o argumento de que o imposto incide sobre as ultimas, e não sobre as primeiras, não podendo a interpretação do imposto ser extensiva, sendo a interpretação correta a literal.

A terceira modalidade é a da transmissão. Esta está caracterizada pela transmissão do domínio, por qualquer meio hábil para tanto. Se consolida com o documento que compra a transmissão.

Uma breve análise da terceira modalidade permite afirmar que o legislador preocupou-se não somente com a tradição, mas também com os meios para tal. Ao inserir a modalidade transmissão, a execução, ou não, da saída, que caracterizaria a tradição, seria mero efeito acessório para a incidência do imposto.

Ainda nesse diapasão, cumpre ressaltar não incidir o imposto quando não ocorre a transferência da propriedade. Como no exemplo do transporte de bens, ou serviços da sede de uma empresa para sua filial, nesse caso, inexistente operação de circulação, decorrência lógica, inexistente o imposto.

A quarta modalidade é a saída. Esta ocorre quando o bem sai da propriedade de seu detentor para a propriedade de outrem. Ensina Baleeiro que, para a caracterização desta hipótese de incidência devem estar presentes pressupostos essenciais, quais sejam:

Uma operação jurídica mercantil, que transfira a titularidade da mercadoria (sua propriedade ou posse-externalização do domínio), como a compra e venda, a doação em pagamento, etc.

Circulação, representativa da tradição, como fenômeno jurídico de execução de ato ou negócio translativo da posse (externalização do domínio) ou da propriedade da mercadoria ou efetiva prestação de serviço de transporte e comunicação, como execução de obrigação de fazer. (BALEIRO, 2015).

Cumprido ressaltar que, no tópico anterior (da Competência Tributária), elenca-se todas as hipóteses em que não incidirá o imposto. Salvo uma, não incidirá o imposto quando o contrato não presumir uma operação de circulação de bens, tal como a transmissão de bens dentro da própria empresa.

A análise da incidência do ICMS sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal permite afirmar que se origina a obrigação ao pagamento do imposto quando há a prestação de serviço de transporte de pessoas, bens, mercadorias ou valores, ressalte-se que é necessária a existência de cunho econômico neste transporte.

Nesse contexto, a observação de Carrazza quanto a competência tributária merece menção expressa neste trabalho:

Remarcamos que se o serviço de transporte começa no território do “Município A” e termina no território do “Município B”, competente para tributá-lo será o Estado em cujo território está localizado o “Município A”. Assim, nem o “Município A”, nem o “Município B”, poderão tributar este serviço por meio de Imposto sobre Serviços (I.S.S.); só o Estado poderá tributar, por meio de ICMS. (CARRAZZA, 2002).

A análise da hipótese de incidência do ICMS sobre serviços de comunicação ocorre quando há a prestação de serviço deste serviço a terceiros, prestação esta que deve ser onerosa.

Assim, Carrazza afirma que o fato impositivo do ICMS ocorre quando duas pessoas, valendo-se dos meios mecânicos, elétricos, eletrônicos que lhe forem propiciados, em caráter negocial, por terceiro, e interagem, trocando mensagens (CARRAZZA, 2002).

Assim, para existir este tributo, deverão coexistir dois fatores: o da disponibilização dos meios de comunicação e a efetiva comunicação. Em não havendo qualquer dos dois

requisitos, o fato gerador do ICMS considera-se imperfeito e portanto não gera a obrigação tributária (CARRAZZA, 2002).

A análise da hipótese de incidência do ICMS sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica permite afirmar que seu fato gerador está ligado aos verbos trazidos acima. Poderá o imposto incidir sobre a produção, a importação, a circulação, a distribuição e o consumo dos bens elencados no texto.

Cabe ressaltar que esta incidência, segundo Carrazza, antes de 1988 era de competência exclusiva da União, sob o argumento de que se houvesse discricionariedade para o legislador estadual, este geraria dificuldades à industrialização através da estipulação de alíquotas distintas (CARRAZZA, 2002).

O mesmo autor sustenta que os verbos ensejadores, mesmo em operações relativas a eles ensejariam somente a incidência do ICMS e nunca de ISS (CARRAZZA, 2002).

A análise da hipótese de incidência do ICMS sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais permite observar que, como na hipótese anterior, a Constituição anterior resguardou a competência tributária desses casos à União. Até que, em 1988, a Nova Constituição alterou a competência tributária, dando-a aos Estados e ao Distrito Federal.

Nesse sentido, cabe ressaltar o que Carrazza leciona que qualquer das operações poderá ser gravada de ICMS pelo legislador estadual, respeitando sempre a não-cumulatividade (CARRAZZA, 2002).

Assim, uma vez analisadas as hipóteses de incidência, passa este trabalho ao estudo dos princípios constitucionais em matéria tributária para compreender as normas motrizes do Sistema Tributário Brasileiro.

1.5 Princípios constitucionais em matéria tributária

Em respeito ao ICMS, este trabalho destacará os princípios pertinentes ao estudo do imposto de circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Assim, esta seara tributária brasileira é regida pelos seguintes princípios, conforme Carrazza: Princípio Federativo, Princípio, Anterioridade, Legalidade e Segurança Jurídica, Não-Cumulação, Seletividade e Livre Concorrência (CARRAZZA, 2002).

Este trabalho trará os principais pontos de cada um desses princípios relacionados ao imposto objeto deste trabalho.

1.5.1 Princípio federativo

A organização de poder do Estado decorre do princípio federativo, em respeito a este princípio o próprio Estado se organiza e se articula. O princípio federativo parte do conceito de Federação. Carrazza o explica desta forma:

Federação é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (os Estados-membros). Nela, os Estados federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União. A mais relevante delas é a soberania. (CARRAZZA, 2002).

Já Jose Afonso da Silva, leciona o princípio federativo desse modo:

A federação consiste na união de coletividades regionais autônomas que a doutrina chama de Estados federados (nome adotado pela Constituição, cap. III do tít. III), Estados-membros ou simplesmente Estados (muito usado na Constituição). (SILVA, 2013).

A partir desse princípio, temos que há uma união indissolúvel entre os Estados-membros, concretizada na Constituição Federal, disciplinando a divisão de tarefas entre os seus membros, com suas respectivas especificações de suas atribuições para cada entidade componente desta união.

Eis a razão da vedação à interferência dos Estados-membros nos assuntos da União e vice-versa, pois há um consenso entre os Estados que formam a União no sentido de permitir à Constituição Federal estipular o que as atribuições de cada ente federativo visando que cada um faça sua parte, e em algumas matérias, estipulou que houvesse a cooperação entre os entes federados para sua feitura.

Essa cooperação é uma característica que recebe o nome de federalismo cooperativo, explicado por Jose Afonso da Silva como sendo aquela em que todos os entes colaboram para a finalidade comum do Estado (SILVA, 2013).

Logo, tem-se, em síntese, que a federação é uma forma de Estado em que os membros dela compartilham de uma figura que representa a todos os seus integrantes, criada a partir da cessão de suas respectivas soberanias individuais, estipula limites à atuação de seus membros, tendo em vista objetivos, ou seja, finalidades comuns aos seus membros.

1.5.2 Princípio da anterioridade

Este princípio está previsto no artigo 150, III, “b” de nossa Constituição Federal, a saber:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b. (BRASIL, 1988).

A simples leitura do dispositivo constitucional permite inferir ser proibido cobrar tributos no mesmo exercício financeiro que os criou ou majorou. Assim o é para evitar anormalidades fiscais e preservar a segurança jurídica.

De outro modo, pode-se ter em mente a ótica do contribuinte que, em razão do processo legislativo, teria de ater-se a muitas tributações, o que tornaria o comércio como um todo um processo extremamente custoso, tanto para a empresa quanto para o contribuinte.

Logo, o princípio da anterioridade visa, precipuamente, inibir a tributação “surpresa” decorrente de alteração ou aumento de determinado tributo. Agindo assim, preserva-se a própria figura da economia.

1.5.3 Princípio da legalidade

Talvez o maior e mais abrangente princípio relacionado à administração pública seja o princípio da legalidade. Razão pela qual é estudado por todos os doutrinadores que, de forma direta ou indireta, discorrem acerca de qualquer tema dentro da administração pública.

A legalidade visa coibir a atuação do Estado contra o particular pois cria vedações à atuação do Estado, ou seja, a liberdade do Estado. Muitos são os motivos para tal seja a

diferença de força entre o Estado e o particular, seja pela lógica de que o Estado rege-se pela vontade geral.

Por isso, a Constituição Federal tratou deste princípio de modo explícito em suas linhas, em especial nos artigos 5º, II e 150, I, definindo no primeiro artigo a legalidade para o particular e, no segundo, a legalidade para a administração pública no tocante aos tributos, veja:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;. (BRASIL, 1988).

Pela simples leitura do texto constitucional, pode-se afirmar que a lei é o meio adequado para coibir o particular à prática ou abstenção de algum ato. Essa norma é uma garantia constitucional pois impede que o particular seja obrigado pelo Estado à alguma ação ou omissão. Desse modo, o particular pode recusar-se a cumprir qualquer manifestação do Estado, exceto àquela que decorre de uma lei.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...). (BRASIL, 1988).

Já este artigo estabelece a legalidade tributária, sua simples leitura revela que a exigência ou o aumento de tributos depende da existência de uma lei autorizativa. Portanto, é defeso a administração pública exigir tributo sem lei.

Desse modo, como explica Carrazza:

Diferentemente do particular, a Administração só pode fazer o que a lei lhe determinar. Do contrário, as autoridades administrativas reduziram a destroços o parágrafo constitucional em exame, por que, independentemente de lei, imporiam deveres e estabeleceriam proibições aos indivíduos. (CARRAZZA, 2002).

O que leva a seguinte afirmação: para o particular, tudo o que a lei não proíbe é lícito, porém para a Administração pública a liberdade de agir está condicionada à vontade legal, ou seja, a lei.

A lógica por trás da tributação é simples, a tributação existe para arrecadar bens aos cofres públicos. Então, tais recursos são empregados na consecução de necessidades de caráter público.

Assim, a lei é o meio hábil para a tributação pois, segundo a Constituição Federal, só a lei pode impor limitações à liberdade privada, do mesmo modo que somente ela pode permitir ou ordenar que a Administração Pública aja.

Todavia, em respeito ao tema abordado neste trabalho, cumpre destacar que o ICMS é exceção à este princípio. Isto porque não é a lei o ato normativo que dispõe integralmente sobre o imposto, devendo uma resolução do Senado Federal estabelecer a alíquota máxima, conforme a Constituição Federal estabelece, a saber:

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;
(...)
IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;
§ 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;

Desse modo, por expressa disposição constitucional, o Senado Federal deverá estabelecer a alíquota máxima e poderá estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas e fixar alíquotas máximas nas mesmas operações. Dessa forma, a alíquota do ICMS é uma exceção ao princípio da legalidade porque não é feita por lei, mas sim por resolução do Senado Federal.

Por fim, cumpre ressaltar que o princípio da legalidade é um tema complexo e não é o principal objeto de estudo deste trabalho, que se limitou a destacar os principais aspectos deste princípio sobre o ICMS para esclarecer detalhes específicos do imposto.

Assim, a criação do imposto dependerá de lei que deverá obedecer às diretrizes gerais estabelecidas na Constituição Federal e na lei complementar à Constituição, todavia a fixação das alíquotas dependerá de resolução do Senado Federal, conforme já explicado neste tópico.

1.5.4 Princípio da segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica está expresso sistematicamente através da Constituição Federal, por meio de direitos individuais, sociais e até vedações ao Poder Estatal.

Tais direitos são oponíveis ao poder de tributar do Estado. Logo, agem como limitações ao Estado. Nesse sentido expõe Roque Antonio Carrazza:

A União, os Estados-membros, os Municípios, e o Distrito Federal, ao fazerem uso de suas atribuições tributárias, são obrigadas a respeitar os direitos individuais e suas garantias. (CARRAZZA, 2002).

Assim, o contribuinte tem a faculdade de ver seus direitos respeitados todas as vezes em que houver alguma ameaça ou lesão a qualquer dos direitos garantidos pela Constituição.

Por derradeiro, não poderá em hipótese alguma, a tributação tolher, coibir, ou até mesmo ameaçar algum dos direitos expostos em toda a Constituição Federal. Tamanha a gravidade deste tipo de ação que é eivada de inconstitucionalidade.

Assim, Carrazza descreve tal princípio como o impedimento sobre o aplicador e o intérprete para além do conteúdo expresso das leis tributárias (CARRAZZA, 2002).

Logo, a segurança jurídica é a separação entre os direitos, e o que impede que um direito se sobreponha acima de outro, garantindo a existência e a sobrevivência dos direitos escritos em nossa Carta Magna.

1.5.5 Princípio da não-cumulatividade

Este princípio está disposto em nossa Carta Magna, em seu artigo 155, §2º, I, expressamente, a saber:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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. (BRASIL, 1988)

Em poucas palavras, Aliomar Baleeiro tece um conceito respeitável do princípio da não-cumulação, dizendo: “é a vedação de nova incidência do mesmo tributo sobre o valor já tributado na fase anterior, evitando que seja duplamente tributado o mesmo valor, já objeto de incidência do tributo em fase anterior”. (BALEEIRO, 2015).

A fim de complementar o conceito do autor, Carrazza observa uma característica muito importante deste princípio, a saber:

Realmente, a dicção constitucional “compensando-se o que for devido (...) confere, de modo direto, ao sujeito passivo do ICMS o direito de abatimento, oponível, “ipso facto”, ao Poder Público no caso de este agir de modo inconstitucional, seja na instituição (providência legislativa), seja na cobrança (atividade administrativa) deste tributo. (CARRAZZA, 2002).

Eis que, merece explanação o mecanismo das deduções. Tal pode ser explicado sucintamente como uma simples operação de subtração entre o valor devido ao fisco pela segunda operação e o valor pago ao fisco pela primeira operação. Desse modo, o contribuinte só pagará pelo real valor que agregar a mercadoria.

E merece destaque duas observações propostas por Carrazza, de que é desnecessária a efetiva cobrança nas anteriores operações ou prestações e de que é irrelevante a origem dos créditos do ICMS. Em ambos os casos, ocorrerá o mecanismo da dedução, já explanado (CARRAZZA,2002).

Com esses breves apontamentos é possível entender o funcionamento desse princípio. Logo, o imposto devido pela segunda operação será abatido pelo imposto pago pela primeira operação.

1.5.6 Princípio da seletividade

Já o princípio da seletividade pode ser entendido como o imposto que cumpre a objetivos extra fiscais. O tributo, portanto acaba por estimular alguns produtos ou serviços e desestimular outros.

O artigo 155, §2, III, da Constituição Federal dispõe a seletividade do ICMS, verbis: “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. (BRASIL, 1988).

Sobre este princípio, Carrazza faz a seguinte análise:

Cumpra-se o princípio da seletividade comparando-se mercadorias ou serviços. Nunca, evidentemente, discriminando-se contribuintes em função de raça, sexo, ocupação profissional etc., que a isto obsta o art. 5º, I, da CF. As mercadorias e os serviços de primeira necessidade devem, necessariamente, ser menos onerados, por via de ICMS, que os supérfluos ou suntuários. Por trás destas ideias está presente, em última análise, o princípio da capacidade econômica, pelo qual, quem, em termos econômicos, tem mais, há de ser mais onerado, do que quem tem menos. (CARRAZZA, 2002).

Nesse caso, essencialidade remete às necessidades humanas, de modo que os mais essenciais deverão ser menos onerados, porque isso acarreta em uma descida vertiginosa de preço, enquanto aqueles “desnecessários” poderão arcar com uma carga tributária mais evidente.

Assim, se um Estado quer promover alguma função essencial, poderá tornar essa função isenta ou reduzir a incidência do imposto. Esta é, claramente, uma função extrafiscal (extrafiscalidade, nesse caso, significa ter o imposto outra conotação que não o enriquecimento do Estado, tal como incentivar práticas ou coibir outras através do preço final desses serviços).

CAPÍTULO 2 - A GUERRA FISCAL E O PAPEL DO CONFAZ

2.1 Da concessão de benefícios

Sem sombra de dúvida, a concessão dos benefícios é uma das principais causas da guerra fiscal, e para compreender o conflito, mister é a compreensão acerca do mecanismo através do qual a guerra persiste, ou seja, dos incentivos fiscais.

Desse modo, os incentivos podem ser didaticamente classificados entre quatro categorias, conforme leciona Jose Eduardo, a saber:

- a) fiscais: isenção de imposto para novas empresas, sem produção similar no Estado, válida por determinado período de tempo; isenção ou redução do imposto para as micro e pequenas empresas, redução da alíquota do imposto para situações e produções especiais; postergação dos prazos de pagamento, adiamento do pagamento do imposto por longo prazo; isenção ou redução do imposto sobre produtos específicos destinados ao exterior;
- b) financeiros: aquisição de ativos fixos; formação ou recomposição de capital de trabalho; financiamento do pagamento do imposto; participação acionária; financiamento para o desenvolvimento tecnológico; financiamento para empresas de turismo;
- c) estímulo para infra-estrutura: venda de lotes e galpões por preços reduzidos; permuta de terrenos para a localização de empresas; doação de áreas e lotes industriais; implantação de áreas e distritos industriais;
- d) outros estímulos: simplificação do processo de registro de empresas; simplificação do processo de licitação para pequenas empresas; assistência técnica na elaboração do projeto; apoio à formação de capacitação de pessoal. (MELO, 2004).

Desse modo, observa-se que qualquer medida estatal que reduza a carga tributária será tida enquanto um incentivo fiscal, e tais incentivos causam o fenômeno da guerra fiscal.

Isto acontece pois, o Estado é o maior interessado em possuir em sua competência tributária empresas pois tê-las gera receita e soluciona problemas sociais, ou seja pela análise do viés social ou do viés econômico-tributário.

Em uma forçosa síntese, o Estado quando atrai empresas para seu território cria empregos, o que contribui diretamente para a manutenção de diversos direitos de primeira e segunda dimensão, ou seja, aqueles relacionados à liberdade e à igualdade.

De outro modo, ao estimular todas essas relações, a arrecadação decorrente de tributos acaba por aumentar, o que significa um aumento expressivo na arrecadação do Estado, pois as

pessoas atraídas em razão de empregos acabarão por praticarem atos considerados fatos geradores de obrigações tributárias, assim entendido como o fato suficiente e necessário para a demonstração de riqueza que é tributável.

Assim sendo, o Estado interessado na prospecção de determinado segmento da indústria oferece a estes benefícios fiscais, e até mesmo isenções fiscais, como já demonstrado no tópico anterior desse trabalho.

Essas atitudes estatais reduzem o custo de produção, e portanto, aumentam o interesse da empresa pelo Estado concedente. Caso em que, a empresa se instala em determinado Estado em razão dos benefícios concedidos pela administração pública, ou seja, reduzem a carga tributária com a qual a empresa arcará – o que representa para o empresário menor custo de produção.

Como já demonstrado no tópico anterior, os incentivos da classificação fiscal são os principais motivadores da busca pela tutela judicial relacionados ao ICMS, conforme demonstrado no tópico anterior.

Assim, o Estado oferece diversos incentivos, desde regimes especiais até mesmo redução de alíquota de tributo com o intuito de instalar determinada empresa dentro de sua “área de império”. Por outro lado, a empresa, atraída pelos incentivos e benefícios fiscais, se instala a fim de reduzir seus custos e, com isso, aumentar o seu lucro.

Essa relação entre o Estado e as empresas é uma das melhores expressões do mercado e da livre concorrência.

Todavia, conforme será estudado neste trabalho em tópico futuro, a concessão destas isenções ou reduções depende da aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária, o que é um óbice a tais concessões.

2.1.1 Benefícios fiscais

Inicialmente, o termo benefício fiscal necessita de um conceito que, por sorte, o legislador tratou na lei 12.465 de agosto de 2011, veja:

Art. 89. Somente será aprovado o projeto de lei ou editada a medida provisória que institua ou altere tributo quando acompanhado da correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada.

(...)

§ 2º São considerados incentivos ou benefícios de natureza tributária, para os fins desta Lei, os gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema

tributário vigente que visem atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, produzindo a redução da arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. (BRASIL, 2011).

Dessa forma, o benefício fiscal é aquele que atende a objetivos econômicos e sociais, que implicam em renúncia à receita e desonera o contribuinte. É importante ressaltar que benefício fiscal é um gênero, portanto dele decorrem espécies de benefício ou incentivo fiscal.

Além disso, há de se observar que para as alterações na legislação tributária é imprescindível a demonstração do impacto na arrecadação e também uma justificativa.

Nesse contexto, Elcio Fiori leciona em uma análise de direito comparado as espécies de benefícios fiscais existentes:

Nesse sentido, as primeiras análises do instituto do gasto tributário pela doutrina norte-americana já concluíram que as modalidades técnicas mais utilizadas para a concessão de benefícios fiscais e, com isso, gastos tributários são : (i) as isenções; (ii) as reduções da base de cálculo; (iii) as alíquotas reduzidas; (iv) os créditos de tributos; e (v) os diferimentos. (HENRIQUES, 2010).

Cumprido destacar que, para todos os casos de benefícios fiscais se faz necessária lei que isente, que reduza a base de cálculo ou alíquotas, conceda créditos ou diferimentos.

Sobre as isenções, leciona Carrazza:

Isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que ele surja de modo mitigado (isenção parcial). (CARRAZZA, 2002).

Portanto, os benefícios fiscais pressupõem uma norma, ou seja, uma lei que altere qualquer dos elementos relacionados aos impostos que impliquem em uma redução da arrecadação, ou seja, todos os incentivos da espécie fiscal implicam em uma renúncia a receita advinda do tributo. Logo, o Estado que procura atrair determinada empresa ou segmento da indústria oferecerá benefícios fiscais mais vantajosos em relação a outros Estados, com a finalidade de tornar-se competitivo frente as leis de mercado.

Este trabalho fará uma exaustiva crítica acerca desta espécie de incentivo fiscal, pois é uma das principais causas que levam a guerra fiscal do ICMS. Todavia, não é a única hipótese

de benefício fiscal, existem também os benefícios financeiros que serão estudados no próximo tópico.

2.1.2 Benefícios financeiros

A lei do orçamento de 1964 trouxe em seu bojo a definição e a classificação do que é um benefício financeiro, veja:

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:
(...)

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado (BRASIL, 1964).

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

Este trabalho coaduna com o comentário do professor Jose Maria de Arruda de Andrade quando aborda as utilizações dessa espécie de benefício:

Benefícios fiscais são transferências correntes ou desembolsos efetivos realizados pelo governo federal para equalizar juros ou preços ou para a assunção das dívidas decorrentes de saldos de obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional. Podem ser: subvenção social, subvenção econômica ou auxílio. São considerados benefícios explícitos porque constam como gastos no próprio orçamento e representam efetivo desembolso do governo relacionado ao programa ou fundo a que se destina. (ANDRADE, 2017).

Disso, deve-se destacar que ocorrerá benefício financeiro quando a lei orçamentária prever um benefício de “ajuda” a determinado fundo. Disso, destaca-se que o governo dá crédito a fundos ou a empresas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

Nesse contexto, poderá o Estado conceder benéfices a titulo de benefícios financeiros a determinado segmento da industrial para incentiva-la a instalar-se em seu território. Deve ser ressaltado que esse bônus funciona como uma doação, ou seja, o Estado não receberá nenhuma contraprestação por isso.

2.1.3 Benefícios de incentivo para a infraestrutura

Já esta espécie de incentivo encontra-se disposta através da lei 11.488, e compõe uma das iniciativas do governo federal com o intuito de incentivar a construção e consecução de obras de infraestrutura, através da modernização das empresas pela suspensão de tributos.

Para a empresa beneficiar-se dessa suspensão de tributos deverá submeter seu projeto de infraestrutura ao Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura (REIDI).

Insta destacar que este regime especial é de caráter federal, e portanto abrangerá via de regra tributos federais, todavia existem regimes especiais esparsos pela legislação estadual, que estipulam regime especial de tributos de sua competência.

A ideia por trás desse regime especial de tributação é dar a empresas privadas mecanismos para modernização de sua infra-estrutura de obras e serviços através da redução da carga tributária, através de descontos.

A título exemplificativo, este trabalho transcreverá o que dispõe a lei acerca do desconto:

Art. 6º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (BRASIL, 2007).

Assim, em um artigo, Mauro Berenholc e Luiz Fernando Dalle Luche Machado destacam as principais inovações do REIDI em nosso ordenamento jurídico:

Conforme já noticiado, o benefício concedido pelo mencionado regime especial consiste na suspensão da exigência do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita decorrente da venda de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, e de materiais de construção quando adquiridos por pessoa jurídica habilitada ao regime, para incorporação em obras de infraestrutura destinadas ao seu ativo imobilizado e também sobre a prestação de serviços por pessoa jurídica estabelecida no país, à pessoa jurídica habilitada ao regime, quando aplicados em obras de infraestrutura destinadas ao ativo imobilizado. (BERENHOLC; MACHADO, 2008).

Portanto, diante da necessidade de modernização, para tornar os produtos brasileiros competitivos, o Estado criou o REIDI, que é uma espécie de incentivo. Essa espécie tem por

finalidade facilitar o processo de modernização através da suspensão e desconto dos impostos que incidem neste procedimento.

Diante disso, trazendo este benefício ao tema deste trabalho, os Estados, interessados na modernização de algum segmento, oferecem regimes especiais de tributação, com o qual empresas habilitam-se e passam a usufruir deles, com a suspensão e o desconto dos tributos.

2.1.4 Outros benefícios

Esta classificação é residual, ou seja, quando o incentivo não se encaixar em nenhuma das classificações acima usar-se-a esta classificação.

Nesse sentido, um dos melhores exemplos dessa espécie de benefício, em caráter nacional é o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, lei complementar 123, que dá a empresas assim classificadas uma carga tributária distinta da normalmente aplicável em razão de sua peculiaridade.

Esta lei traz a definição do que será considerado microempresa e empresa de pequeno porte, a saber:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais). (BRASIL, 2006).

Para empresas nessas condições é dispensado tratamento tributário diferenciado, o que acaba por incentivar pequenos empresários através de uma renúncia do Poder Público em recolher o tributo.

Em âmbito estadual e municipal, podemos elencar atos destes entes no sentido de formar e capacitar indivíduos para trabalhar nessas empresas, dentre outros não abrangidos pelas outras classificações.

Logo, contextualizando este benefício, o Estado que oferece melhor capacitação profissional aos seus cidadãos torna-se mais atrativo às empresas que necessitam dessa mão de obra especializada, optando por instalar-se neles ao invés de outros que não dispõem desse benefício.

Por fim, resta deixar claro que, para algumas espécies de benefícios a lei estipulou condições, e a principal delas está relacionada aos benefícios fiscais. Todavia, todas essas espécies de incentivos acabam por gerar o que é conhecido por guerra fiscal, que será adiante estudado.

2.2 A guerra fiscal

Segundo o dicionário Michaelis, define-se guerra como “qualquer luta ou combate com ou sem armas; combate, conflito, disputa”. E ainda guerra econômica como aquela que são usadas pressões de ordem econômica para dobrar o adversário.

O termo guerra, ou confronto, é empregado dentro da área fiscal para designar o conjunto de ações dos Estados com a finalidade de derrotar outros Entes Federados na área fiscal e econômica, buscando para seus territórios empresas, que por sua vez alimentarão a economia local. Produzindo assim, riqueza, que por sua vez é tributável pelo Estado, assim, ao conceder benefícios fiscais com a finalidade de atrair empresas, o Estado acaba por aumentar sua arrecadação também.

Assim, Daniela Ramos Marinho conceitua guerra fiscal desta forma:

Como é cediço, a Guerra Fiscal do ICMS consiste na concessão de incentivos fiscais às empresas privadas – isenção, redução da base de cálculo, redução de alíquotas, crédito presumido, dentre outros – de modo que por meio desses, o valor a ser tributado à título de ICMS será consideravelmente reduzido, gerando, desta forma, mais lucros às empresas que decidam se instalarem no Estado redutor. (MARINHO, 2017).

A guerra fiscal é um mecanismo de competição político-econômica entre estados para atingir objetivos econômicos, nos dizeres de Aliomar Baleeiro, a guerra fiscal tem dois objetivos precípuos, a saber:

Os objetivos da guerra fiscal são dois : o de atingir a economia de outro Estado e o de agredir diretamente a arrecadação de outro ente estatal porque um crédito fictício (que não correspondeu a um imposto efetivamente pago no Estado de origem) é lançado nas notas fiscais para valer e ser abatido do

imposto devido no Estado de destino, repercutindo diretamente no montante do tributo a ser pago. (BALEEIRO, 2015).

Ao longo da construção histórica já abordada no primeiro capítulo deste trabalho, traçou-se o histórico do imposto, e dentro deste, o início do fenômeno que hoje é conhecido como guerra fiscal.

Para compreender este fenômeno, este trabalho especificara uma das formas de benefícios fiscais deflagradores – a da concessão de incentivos fiscais à revelia do CONFAZ, conforme o exemplo abaixo.

“Estado A” concede, à revelia do CONFAZ, isenção tributária do ICMS sobre determinada mercadoria. “Empresa de Estado B” adquire do “Estado A” tal mercadoria. Ao adquirir a mercadoria, haverá o lançamento do tributo, pelo Estado B, contra a mercadoria adquirida por tal empresa, todavia inexistirá valor a ser abatido pelo princípio da não-cumulatividade.

Esse lançamento terá por base o valor “somado” à mercadoria pela empresa que o adquiriu, e agora está circulando tal mercadoria. Todavia, em razão da isenção concedida pelo Estado A, neste não houve o recolhimento do tributo.

Por não ter havido o recolhimento do tributo, inexistente valor a ser abatido, seguindo a mesma regra exposta no tópico “princípio da não-cumulatividade” deste trabalho. Assim, temos uma operação que não será uniforme, pois na origem não foi tributada e será na segunda, que deverá arcar com o valor total do imposto.

Essa situação é desproporcional, motivo que leva diversos Estados que se sentem economicamente prejudicados a recorrer ao Poder Judiciário, em razão dos benefícios ilegais, para diminuir o ônus sofrido em razão de uma ilegalidade. Assim, para ilustrar os dois principais casos de ingresso no Poder Judiciário com ações pleiteando direitos causados pela guerra fiscal do ICMS, separar-se-a quanto ao sujeito ativo desta ação: o Estado prejudicado ou a empresa prejudicada.

Nessa esteira, este trabalho colacionará duas ementas dos Tribunais, a fim de sintetizar as demandas repetitivas relacionadas ao caso da guerra fiscal do ICMS quando o sujeito ativo é o Estado:

EMENTA 1: TRIBUTÁRIO. ICMS. GUERRA FISCAL. BENEFÍCIO CONCEDIDO SEM CONVÊNIO INTERESTADUAL. NULIDADE. ART. 8º, I, DA LC 24/1975. INEXISTÊNCIA DE ADIN. RECONHECIMENTO DO CRÉDITO. 1. É conhecida a jurisprudência do egrégio STF pela inconstitucionalidade de normas estaduais que admitem benefícios sem convênio autorizativo. Os créditos presumidos ou fictícios

assim concedidos são nulos, nos termos do art. 8º, I, da LC 24/1975.2. A Segunda Turma reconheceu a impossibilidade de aproveitamento desses créditos, ao julgar o AgRg no Ag 1.243.662/MG (Rel. Min. Eliana Calmon, j. 1º.3.2011).3. Entretanto, o colegiado reviu esse entendimento para impor a observância do crédito fictício pelo Estado de destino, acolhendo a tese de que a inconstitucionalidade deve ser previamente declarada em ADIn específica, relativa à lei do Estado de origem (RMS31.714/MT, j. 3.5.2011, rel. Min. Castro Meira).4. Recurso Ordinário provido. (BRASIL, 2011).

Ementa 2: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO MANDADO DE SEGURANÇA ICMS CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL GUERRA FISCAL DECRETOS Nº 52.381/07, 52.586/07 E 53.511/08 INCONSTITUCIONALIDADE. 1. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (art. 152 CF). 2. O Decreto nº 52.586/07 concedeu benefício fiscal somente a produto produzido no território paulista em detrimento do de outros Estados. Inconstitucionalidade reconhecida pelo STF na ADI nº 4.152. Sentença reformada. Segurança denegada. Reexame necessário e recursos providos. (SÃO PAULO, 2014).

Todavia não é somente o Estado que se vê prejudicado em razão de benefícios fiscais ilegais, em muitos casos as empresas prejudicadas vão ao Poder Judiciário para se livrar de uma responsabilização fiscal que surgiu de um ilícito. Desse modo, este trabalho colacionará dois acórdãos a título exemplificativo de ações em que empresas prejudicadas foram ao Poder Judiciário para reaver seus direitos, a saber:

Ementa 3: AÇÃO ANULATÓRIA - ICMS - GUERRA FISCAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL - TRANSFERÊNCIA DE PRODUÇÃO PRÓPRIA - BENEFÍCIO FISCAL SEM AUTORIZAÇÃO DO CONFAZ - CREDITAMENTO INDEVIDO - ESTORNO DE CRÉDITOS POR ENTE FEDERADO - PRETENSÃO DE ANULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA - SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA - APELAÇÃO DO RÉU E REEXAME NECESSÁRIO. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA. Inexistente. Não esgotado o lustro legal. CRÉDITO OUTORGADO POR GOIÁS. Operação de saída de carne fresca, resfriada ou congelada, e miúdo comestível resultantes de abate, no estabelecimento do contribuinte, de gado bovino e bufalino adquirido em operação interna. Benefício fiscal que viola as disposições da Federação para concessão de redução ou supressão de tributo. Prova de que o contribuinte utilizou o crédito ilicitamente outorgado. GLOSA UNILATERAL DE CRÉDITO. Admissibilidade. Proteção à uniformidade de tratamento do ICMS e ao princípio federativo. Comete ilícito quem utiliza crédito presumido decorrente de benefício fiscal concedido sem prévia celebração de convênio intergovernamental. Não afronta o princípio da não-cumulatividade. Desnecessidade de que o crédito impugnado esteja elencado no COMUNICADO CAT nº 36/04. Precedentes do STF e do TJSP. ENQUADRAMENTO DA CONDUTA E DA MULTA. Validade da capitulação da conduta no art. 59, § 2º, e art. 61 do RICMS/00 e da multa no art. 527, II, j do RICMS/00. MULTA PUNITIVA DE CEM POR CENTO DO VALOR DO CRÉDITO NÃO ESTORNADO. Caráter confiscatório. Redução devida para cinquenta por cento. SENTENÇA REFORMADA EM PARTE. Reexame acolhido e apelo provido em parte para julgar parcialmente procedente a ação, determinando a redução da multa. (SÃO PAULO, 2013).

Ementa 4: APELAÇÃO CÍVEL nº 024.080.389.752 APTE.: ESTADO DO ESPÍRITO SANTO APDOS.: VIAÇÃO ÁGUA BRANCA S/A e OUTROS RELATORA: DESª. CONV. ELIANA JUNQUEIRA MUNHÓS FERREIRA A

C Ó R D Ã O E M E N T A: APELAÇÃO CÍVEL. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DE ICMS. GLOSA À GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS. AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS. IMOBILIZAÇÃO AO ATIVO FIXO. DIREITO AO CREDITAMENTO. DESCABIMENTO. PRECEDENTES DO STF. RECURSO PROVIDO. 1) Não fosse o diferencial de alíquotas - instituto com o qual o legislador constitucional almeja debelar a chamada `guerra fiscal, entre os Estados -, como bem nos lembra Roque Antônio Carrazza (in ICMS. 8 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 332), haveria um forte desestímulo à compra de mercadorias ou à fruição de serviços, por parte dos consumidores finais, nos próprios Estados em que estão sediados ou domiciliados. Seria para estes consumidores finais muito mais vantajoso adquirir tais bens ou usufruir tais serviços em outras unidades federativas, já que a carga econômica representada pelo ICMS seria sensivelmente menor (v.g., 7% ao invés de 17%). 2) Nas operações de aquisição de veículos que integrem o ativo fixo das empresas adquirentes não há direito ao creditamento do diferencial de alíquotas de ICMS na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos) ao mês. 3) Firme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de não reconhecer o direito de creditamento do valor do ICMS na aquisição de bens destinados ao uso e/ou à integração, no ativo fixo, do seu próprio estabelecimento. Recurso provido. ACORDA a Egrégia Terceira Câmara Cível, em conformidade da ata e notas taquigráficas da sessão, que integram este julgado, à unanimidade, dar provimento ao recurso. (ESPIRITO SANTO, 2012).

Dessa forma, algum dos sujeitos elencados pela Constituição Federal irá ao Supremo Tribunal Federal, para que este se manifeste e diga se a lei é constitucional ou é inconstitucional. Ou uma empresa que se vê prejudicada em razão das isenções fiscais do ICMS irá ao Poder Judiciário para afastar a responsabilidade de pagar o imposto indevido.

A consequência dessa manifestação no caso de sujeito ativo Estado é a declaração de inconstitucionalidade ou constitucionalidade, ou seja, ou se retira a lei do ordenamento jurídico porque é contrária à Constituição, ou declara inexistir desarmonia e, portanto, que a lei não conflita com a ela.

Ou, o afastamento da incidência do imposto no caso de uma empresa que se vê obrigada a arcar com um imposto inconstitucional. Uma vez que essa situação gera uma espécie de enriquecimento ilícito praticado pelo próprio Estado, que concede isenções a revelia do CONFAZ e sujeita pessoas forasteiras, ou seja, de outros Estados, a pagar o imposto que foi isento na origem.

Nesse sentido, temos como exemplo do que foi explanado até então a Ação Direta de Inconstitucionalidade de número 4.481 de 2015, cujo teor trata exatamente da aplicação prática da teoria e assuntos explicados por este trabalho, veja:

I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS.

1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, § 2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75.
2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio.
3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica.
4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento. (BRASIL, 2015).

Cumprido destacar que, para o STF, será benefício fiscal somente aqueles que reduzam efetivamente a carga tributária.

Para combater a guerra fiscal, o Estado criou um órgão vinculado ao Ministério da Fazenda denominado CONFAZ, cuja principal atribuição é dirimir a guerra fiscal decorrente de benefícios fiscais explanados nos tópicos anteriores deste trabalho que desobedecem a regra constitucional.

2.3 O conselho nacional de política fazendária (CONFAZ)

A fim de melhor compreender o tema, faz-se necessária uma análise do órgão cujo principal objetivo de sua criação foi o de solucionar a guerra fiscal do ICMS, que será feita no tópico seguinte.

2.3.1 Conceito e generalidades

Surgido em 7 de janeiro de 1975, através da Lei Complementar número 24, o CONFAZ – ou Conselho Nacional de Políticas Fazendárias- é o órgão responsável por deliberar, e por conseguinte evitar de constitucionalidade leis que concedam isenções ou benefícios relativos ao imposto do ICMS.

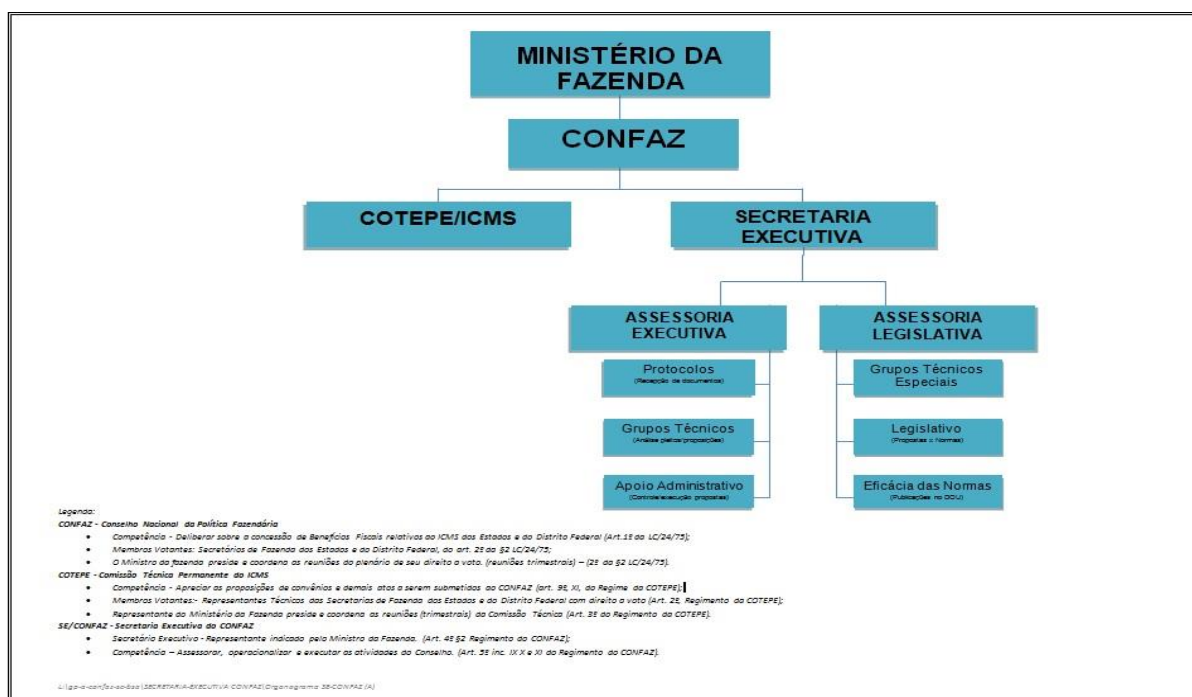
A definição deste órgão encontra-se em seu sítio na rede mundial de computadores, a saber:

O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ é o colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro de Estado da

Fazenda, competindo-lhe, precipuamente, celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. (BRASIL, 2017).

Ainda neste site, temos organograma que explica onde está o CONFAZ dentro do Estado, mais especificamente dentro do Poder Executivo, veja:

Fluxograma 1 – Organograma do CONFAZ



Fonte: Site do CONFAZ. (BRASIL, 2017).

Traçados os conceitos e as definições preliminares, este trabalho passa ao estudo da composição deste órgão do Poder Executivo.

De acordo com o regimento interno do órgão CONFAZ, este será formado de acordo com o que dispõe o artigo 2, a saber:

Art. 2º : A COTEPE/ICMS é constituída por representantes do Ministério da Fazenda e um representante do Distrito Federal e de cada Estado.

§ 1º Os representantes do Ministério da Fazenda-MF são os seguintes:

- I - o Presidente da COTEPE/ICMS;
- II - um representante da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN;
- III - um representante da Secretaria da Receita Federal - SRF;
- IV - um representante da Secretaria do Tesouro Nacional - STN.

§ 2º Os representantes dos Estados e do Distrito Federal, doravante denominados representantes dos Estados, são designados por ato específico dos respectivos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação.

§ 3º As indicações dos representantes dos Estados são por prazo indeterminado. (BRASIL, 2017).

Desse modo, vê-se que o órgão é composto por membros da administração pública das esferas federal e estadual para deliberar acerca de benefícios fiscais relativos ao Imposto de Circulação de Mercadorias, serviços de transportes e de comunicação. Nesse contexto, é importante destacar a influência da União em matéria de competência Estadual, pois existem vários membros que compõem o ente federal em detrimento dos entes estaduais.

Já a atuação do CONFAZ decorre de atribuições legais espalhadas no texto constitucional e no regimento interno do órgão. Precipuamente, pelo ditado Constitucional, o CONFAZ é a entidade responsável por, segundo o Art. 155, §2º, XII, “g”, conceder isenções ou reduções relativas ao imposto de circulação de mercadorias, de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Alías, Roque Antonio Carrazza explica a lógica por trás desta entidade:

Fica fácil proclamar que convênio não é lei, nem o CONFAZ órgão legislativo. Assim, os funcionários do Poder Executivo que o integram não podem, a pretexto de dispor sobre isenções do ICMS, “legislar” a respeito. É o Poder Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal – onde têm assento os representantes do povo local – que, ratificando o convênio, as concederá. (CARRAZZA, 2002).

Assim, temos a seguinte estrutura lógica acerca da criação de leis que versem acerca de isenção ou redução da alíquota do ICMS : firma-se um convênio dentro do Poder Executivo, convênio este que será ratificado pelos outros Estados. Então, o teor do convênio será ratificado pelo poder Legislativo, através dos eleitos pelo povo, tornando-se lei.

O efeito da aprovação é, em regra, a vigência do convênio, que reveste-se da forma de lei e passa a repercutir efeitos no mundo jurídico dos Estados.

Além disso, o domínio eletrônico do CONFAZ elenca outras áreas de atuação deste órgão como, a saber:

-sugerir medidas com vistas à simplificação e à harmonização de exigências legais;

-promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF, para a coleta, elaboração e distribuição de dados

básicos essenciais à formulação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias.

-promover estudos com vistas ao aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal e da estadual;

-colaborar com o Conselho Monetário Nacional na fixação da Política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e Distrito Federal, para cumprimento da legislação pertinente e na orientação das instituições financeiras públicas estaduais, propiciando sua maior eficiência como suporte básico dos Governos Estaduais. (BRASIL, 2017).

Logo, o CONFAZ é o órgão deliberativo entre Estados, dentro do Poder Executivo, responsável por elaborar convênios que serão ratificados posteriormente e tornar-se-ão leis. Dando efetividade ao ordenamento Constitucional.

O maior óbice deste órgão, e também um dos principais deflagradores da guerra fiscal, foi o quórum de aprovação de um convênio. A aprovação do Convênio, até o mês de agosto de 2017, de natureza tributária era o da totalidade, ou seja, todos os representantes devem expressar sua aprovação em relação ao texto do Convênio, o que, de fato, não ocorria.

Caberia vasta crítica acerca do quórum, este trabalho abordará esta crítica em tópico futuro, em suma deixa-se este comentário acerca do quórum por hora : a lei tributária tendente a concessão de benefícios fiscais se perfaria com a vontade da geral, ou seja a vontade de todos, o que é impossível.

Eis que alterou-se a lei, e a principal alteração é o quorum de aprovação, a saber:

Art. 1º Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:

I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;

II - a reinstauração das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor.

Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo:

I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e

II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País. (BRASIL, 2017).

As principais observações acerca desta lei complementar, de numero 160 são duas: a de que as isenções ilegais havidas antes da lei complementar serão recepcionados por esta lei, tornando-os lícitos mediante deliberação e a segunda alteração, a alteração do quórum de deliberação e aprovação de benefícios fiscais.

Assim, observa-se que houve um avanço legislativo que tem em vista a solução da controvérsia fiscal acerca do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte, todavia, ainda com esta alteração o problema da guerra fiscal causado pelo ICMS parece muito longe de uma solução legislativa, conforme será apresentado ao fim deste trabalho.

CAPÍTULO 3 - A ORDEM ECONÔMICA CONSTITUCIONAL: FUNDAMENTOS E PRINCÍPIOS

A Constituição Federal de 1988 tratou da matéria econômica em um capítulo exclusivo de seu texto. Nele, procurou disciplinar regras gerais deste assunto, e para tanto estabeleceu fundamentos econômicos e princípios econômicos, além estabelecer ideais que deverão ser buscados através da seara econômica.

O estudo detalhado de todos os desdobramentos do texto constitucional são objeto de diversos outros trabalhos, e em respeito ao tema, este trabalho analisará somente uma parte do diploma constitucional, a parte dos fundamentos e dos princípios econômicos, para averiguar se há ou não desrespeito a alguma dessas normas na atuação do órgão CONFAZ.

3.1 Os fundamentos e finalidades da ordem econômica

Os fundamentos e as finalidades encontram-se expressamente dispostos no texto constitucional, assim, reza o artigo 170 da Constituição Federal o seguinte:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
(...). (BRASIL, 1988)

A princípio, cabe elucidar o significado do termo fundamento. O dicionário Michaelis, traz uma singela conceituação do termo:

É o conjunto de princípios básicos que regem a organização e o funcionamento de uma atividade, uma instituição, um ramo do conhecimento etc., exprimindo sempre uma série de circunstâncias, quer jurídicas, quer de fato, em que se firmam as coisas ou em que se sancionam as ações, indo sempre uma série de circunstâncias, quer jurídicas, quer de fato, em que se firmam as coisas ou em que se sancionam as ações. (FUNDAMENTO, 2017).

Desse modo, o fundamento é um princípio básico, que pressupõe uma série de circunstâncias em que se firma ou se valida uma estrutura. Assim, temos que os fundamentos elencados agem como elementos sancionadores da atuação econômica (BALEEIRO, 2015).

Em nossa Constituição, temos os seguintes fundamentos dentro da área econômica, são eles: a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa.

Assim, em se tratando da valorização do trabalho humano temos que a economia deverá ter isto como fundamento, ou objetivo precípuo. A valorização do trabalho humano é um gênero, do qual emanam diversas espécies. Pode-se tomar como exemplo o salário, a jornada de trabalho e outros.

Assim, Leonardo Bocorny definiu o conceito da valorização do trabalho humano de uma forma facilmente inteligível:

A valorização do trabalho humano, esclareça-se, não somente importa em criar medidas de proteção ao trabalhador, como foi destacado nos Estados Sociais. [...],o grande avanço do significado do conceito que se deu no último século foi no sentido de se admitir o trabalho (e o trabalhador) como principal agente de transformação da economia e meio de inserção social, por isso, não pode ser excluído do debate relativo às mudanças das estruturas de uma sociedade. Assim, o capital deixa de ser o centro dos estudos econômicos, devendo voltar-se para o aspecto, talvez subjetivo, da força produtiva humana. (BOCORNY, 2003).

Já a acepção de livre iniciativa é uma definição em aberto, tal qual o é a valorização do trabalho, e, portanto, necessária a análise de suas acepções. Pode-se ressaltar, de imediato, que, nesse caso, ao Estado é dado um papel misto dentro da economia.

Diante disto, cabe a ressalva da exploração exclusiva de determinado ramo econômico. De acordo com o Texto Máximo, o Estado possui monopólio sobre determinados segmentos econômicos. Tais segmentos estão expressos no artigo 177 dele, a saber:

Art. 177. Constituem monopólio da União:

I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos;

II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro;

III - a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores;

IV - o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem;

V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados.

V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados, com exceção dos radioisótopos cuja produção, comercialização e utilização poderão ser autorizadas sob regime de permissão, conforme as alíneas b e c do inciso XXIII do caput do art. 21 desta Constituição Federal. (BRASIL, 1988).

Nos casos elencados neste artigo, atuará somente o Estado, impedida de participar a iniciativa privada.

Todavia, as fontes, os princípios e as origens da economia não estão intrinsecamente dentro da esfera de atuação do Estado. Por isso, é dado ao Estado a atribuição de atuar de modo direto e indireto na seara econômica, podemos citar como exemplo, de atuação indireta a criação de leis trabalhistas, tributação e outros.

Assim, Pedro Lenza traz o seguinte comentário acerca dos fundamentos, princípios e finalidades da ordem econômica em comento:

O constituinte privilegiou, portanto, o modelo capitalista, porém, não se pode esquecer da finalidade da ordem econômica, qual seja, assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social, afastando-se, assim, de um Estado absenteísta nos moldes do liberalismo. Pelo contrário, o texto admite a intervenção do Estado no domínio econômico. (LENZA, 2015).

Já como finalidade, temos que são assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social. Existência digna compreende um conjunto de fatores que visam satisfazer a dignidade da pessoa humana.

Versando sobre as finalidades dispostas na Constituição Federal, José Afonso da Silva diz:

Ter como objetivo o bem-estar e a justiça sociais quer dizer que as relações econômicas e sociais do país, para gerarem o bem-estar, hão de propiciar trabalho e condição de vida, material, espiritual e intelectual, adequada ao trabalhador e sua família, e que a riqueza produzida no país, para gerar justiça social, há de ser equanimemente distribuída. (SILVA, 2015).

A depreensão lógica desta leitura permite afirmar que a econômica tem por fim assegurar a dignidade da pessoa humana. Assim temos que a economia é um meio para se atingir uma finalidade maior, logo se não atingir este fim, o avanço econômico será, para o Estado, inútil.

Do mesmo modo pode-se aferir que, em desrespeito aos fundamentos ou às finalidades, teremos como resultado uma economia anômala, pois desrespeita a Constituição Federal, regra máxima para o Estado.

Por fim, os fundamentos e finalidades dispostas em nossa Constituição Federal servem para regular a atuação do Estado, definindo certa limitação à sua atuação com a finalidade de coibir o Poder Estatal em detrimento à direitos fundamentais, individuais e sociais.

Por fim, de acordo com a Constituição Federal pode o Estado interferir na ordem econômica de modo direto ou indireto, sendo que na atuação direta temos a figura deste como único responsável por prestar determinado serviço e na indireta temos que ele age a fim de fazer viger o princípio da livre concorrência e evitar abusos econômicos.

3.2 Os princípios da ordem econômica

Princípios jurídicos são, como sustenta Roque Antônio Carrazza, e este trabalho coaduna com sua definição:

Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam. (CARRAZZA, 2002).

Logo, são os princípios normas condensadas de uma vasta carga lógica e jurídica, e nossa Carta Magna traz tais regras condensadas que regem a ordem econômica, em seu artigo 170 e incisos:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. (BRASIL, 1988).

Assim, passa-se ao estudo dos princípios elencados pela Constituição e de suas principais características e efeitos dentro do ordenamento jurídico brasileiro e da ordem econômica brasileira, de modo sucinto, a fim de questionar a constitucionalidade do órgão CONFAZ, enquanto encarregado de conceder isenções e reduções do ICMS.

3.2.1 Princípio da soberania nacional

Esse princípio está previsto em Nossa Constituição Federal enquanto objetivo fundamental da república e como princípio da ordem econômica, a saber:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
I - soberania nacional;
(...). (BRASIL, 1988).

Nesse caso, o intuito desse dispositivo é o de evitar a influência de outros países na economia do país. E esse dispositivo não deve ser interpretado como uma vedação em relação a outros países.

Conforme observa Pedro Lenza “isso não significa uma blindagem na economia em relação ao capital estrangeiro”, conforme a própria Constituição dispõe, poderá o Estado, mediante lei, utilizar o capital estrangeiro, a favor do interesse nacional. (LENZA, 2015).

Assim, pode-se afirmar, conforme Silva, que o constituinte não quis romper com o sistema capitalista global, mas quis que se formasse um sistema capitalista nacional e autônomo (SILVA, 2001)

Desse modo, o constituinte criou uma espécie de subgênero do capitalismo, agindo como um capitalismo dentro dele mesmo, a fim de fazer cumprir os objetivos do Estado e a consecução das finalidades deste. Além de impedir a sujeição do Estado à vertente econômica.

3.2.2 Princípio da propriedade privada e da função social da propriedade

A Carta Magna dispôs também a propriedade privada e sua função social como princípios da ordem econômica no Art. 170, incisos II e III, todavia, há menção idêntica da propriedade privada enquanto direito individual, no Art. 5º, incisos XXII e XXIII.

Eros Roberto Grau defende que existem dois entendimentos constitucionais, e justifica isto pois existem duas menções distintas na Constituição Federal, relacionadas à propriedade privada. Assim explica:

A função individual é aquela justificada pela existência do indivíduo, para sua sobrevivência, e ainda incluso na ideia de indivíduo o conceito de família. Já função social é aquela justificada pelos fins, pela função que a propriedade exerce, sendo exemplos disso o uso econômico da propriedade. (GRAU, 2004).

Dessa forma, existem duas acepções da propriedade privada, uma voltada ao indivíduo e à sua família, e outra focada na propriedade que é utilizada para fins econômicos.

Logo, este princípio age como garantia dos bens de produção. Nos dizeres de Pedro Lenza “o constituinte assegurou a propriedade privada dos meios de produção”. (LENZA, 2015).

Além disso, cumpre uma ressalva, só existira esta garantia quando cumprir sua finalidade. No caso da propriedade enquanto direito individual, temos que ela deverá cumprir sua finalidade social, enquanto que no caso da ordem econômica deverá atender à finalidade de assegurar a todos uma existência digna, de acordo com os ditames da justiça social.

3.2.3 Princípio da livre concorrência

Já o princípio da livre concorrência está disposto no texto constitucional, expressamente no capítulo da ordem econômica, no artigo 170,IV. A livre concorrência é definido por André Ramos Tavares como “a abertura jurídica concedida aos particulares para competirem entre si, em segmento lícito, objetivando êxito econômico pelas leis de mercado e a contribuição para o desenvolvimento nacional e a justiça social”. (TAVARES, 2006).

Todavia, para autores como Eros Grau, a livre concorrência é uma desambiguação da livre iniciativa, ou seja, é um sinônimo pois para esta autor ambas partem do mesmo sujeito, o homem, sendo por ele definida como “o livre jogo das forças do mercado, na disputa de clientela”. (GRAU, 2004).

De todo modo, Lafayette Josué Petter destaca a importância da livre concorrência pois esta atua de modo a beneficiar não só o mercado, mas também o consumidor desse mercado, a saber:

Um ambiente concorrencial é tão vital que não seria desarrazoado auferir a legitimidade da economia, e os bons frutos que tal ambiente potencialmente pode produzir, pela dimensão que a concorrência efetiva, leal e concreta, toma nos setores específicos: quanto mais concorrência, mais benefícios, não só para os consumidores, mas para estes de um modo especial”. (PETTER, 2011).

Desse modo, a livre iniciativa é o princípio que permite ao particular participar do mercado, de modo ativo, a fim de obter lucro e com um objetivo secundário importante ao Estado, que é o desenvolvimento social e econômico.

Logo, a participação do particular no mercado significa para o Estado a consecução de desenvolvimento. Desta forma, incentivar a iniciativa privada é um dos afazeres do Estado. E esta é uma das razões do porquê acontece a guerra fiscal do ICMS.

Além disso, cumpre ressaltar a existência da lei número 12.529/2011, a Lei que criou a Estrutura do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência. Lei esta que visa proteger o mercado de figuras contrárias a ordem econômica.

Portanto, a livre iniciativa é um dos princípios mais importantes em matéria econômica, e é por isso que, além de princípio também é um fundamento da ordem econômica.

3.2.4 Princípio da defesa do consumidor

O princípio da Defesa do Consumidor, além de princípio da ordem econômica também é um direito fundamental. Encontra-se previsto, respectivamente, no inciso V do artigo 170 e no inciso XXXII do artigo 5º da Constituição Federal.

O autor Lafayette Josue Petter explica a motivação deste princípio inserido dentro da ordem econômica lecionando:

A ideia de que os mecanismos naturais de mercado, com sua incessante busca por eficiências de toda ordem, voltados, direta ou dissimuladamente, para a obtenção do lucro, resguardariam os interesses dos consumidores – pois o mercado é a eles destinado – cai por terra quando examinada a realidade que se nos apresenta, farta na exemplificação de abusos de poder econômico de toda ordem, seja na formação de cartéis e na constatação de monopólios e oligopólios, seja pelo comportamento imposto ao consumidor pelas agressivas políticas de *marketing* que a todo instante geram novas necessidades para eles. Ou seja, é contestável a chamada soberania do consumidor”. (PETTER, 2011, p. 81).

Tal princípio é, nas palavras de Pedro Lenza, “a consagração do princípio da vulnerabilidade”. (LENZA, 2015). Tal princípio impõe ao Estado o dever de proteger a parte

mais fraca na relação de consumo. Essa defesa via de regra ocorre com a aplicação do Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990).

Assim, cabe-se uma analogia, deveria também o Estado proteger o contribuinte, pois mesmo que aceita a diferença conceitual entre as duas figuras, em especial quanto a faculdade do pagamento, ainda existe a carga principiológica que parece abrange também a figura do contribuinte. Assim, as figuras tornam-se sinonimas frente ao princípio da vulnerabilidade.

Entretanto, em matéria fiscal parece inexistir essa preocupação do ente público com o contribuinte, que acaba pagando toda a carga tributária de todo o processo produtivo. Quando, na realidade deveria agir de modo inverso, desonerando o contribuinte por causa de sua evidente vulnerabilidade.

Logo, o princípio visa garantir defesa à pessoa do consumidor que encontra-se, via de regra, em relação de desigualdade para com a outra parte uma paridade. A mesma regra vale para o Estado, que pelas mesmas razões, deveria zelar pelos consumidores que serão também contribuintes à medida em que toda a carga tributária lhes é obrigatória.

Portanto, apesar de toda a empresa buscar o lucro, de forma explícita ou implícita, todas almejam fazer o consumidor adquirir seus produtos, todavia nesse contexto o consumidor é usado como objeto, ignorando a sua própria condição de sujeito que possui direitos.

3.2.5 Princípio da defesa do meio ambiente

Já o princípio da defesa do meio ambiente, enquanto princípio da ordem econômica, visa proteger o que é entendido por Meio Ambiente. Nessa linha, meio ambiente é, segundo a Lei nº 6.938/1981, dessa forma compreendido:

Art 3º - Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por:

I - meio ambiente, o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas. (BRASIL, 1981).

Assim, pode-se constatar a abrangência do conceito traçado pelo diploma legal. Nessa esteira, o comentário feito pelo magistrado Eugênio Rosa de Araújo procura ampliar o horizonte do conceito traçado pela lei, contextualizando-o:

A defesa do meio ambiente implica dizer que qualquer atividade econômica, seja ela de cunho industrial, comercial, de serviços ou mesmo as atividades informais desamparadas pelo contrato formal de trabalho, não poderá

redundar em depredação e degradação do meio ambiente, servindo este princípio como dique para todas as atividades econômicas, formais e informais”. (ARAUJO, 2011).

Assim o princípio tem como objetivo proteger toda espécie de vida que compõe o conjunto, denominado meio ambiente. Logo, deve a ordem econômica e o meio ambiente conviverem harmônicamente.

Isso porquê o meio ambiente é necessário para a dignidade humana e é necessário à própria vida humana. Dessa forma, Eros Roberto Grau explica : “Não pode haver promoção do bem de todos ou da justiça social sem o respeito da dignidade da pessoa humana, o que não se dá sem o reconhecimento da função social da propriedade e sem que a utilização dos recursos do ambiente seja sustentável”. (GRAU, 2004).

Assim foi gerada a ideia de desenvolvimento sustentável, onde há a exploração equilibrada dos recursos naturais necessários ao ser humano, sem que tal exploração degenera, degrade ou destrua o meio ambiente, conservando este para as gerações do presente e futuro.

Portanto, o princípio exposto traduz-se na harmonização entre a exploração econômica e a conservação da vida, pois esses fatores são necessários à manutenção da vida humana, o que permite dizer que o meio ambiente encontra-se vinculado ao direito a vida em diversas esferas. Fatores que, em regra são opostos, e necessários ao ser humano.

3.2.6 Princípio da redução das desigualdades sociais e regionais

Já o princípio da redução das desigualdades sociais e regionais prega a constante busca pelo bem estar social (LENZA, 2015). Dado o tamanho do Estado brasileiro e suas graves distorções sociais de cunho histórico, é razoável a existência de desigualdades entre as regiões do país. Nesse contexto, a atuação do Estado a fim de diminuir as desigualdades é uma medida necessária.

Isto porquê a história do Brasil permite observar uma movimentação cíclica do mercado a determinada região do país, e assim que o ciclo terminava, acontecia a migração econômica de região a região. Dessa forma, ocorria um desenvolvimento acelerado enquanto o ciclo perdurava e o abandono quando o ciclo terminava.

O que resultou em um país com desigualdades sociais e econômicas profundas, como sucintamente aponta Werner Baer:

A desigualdade espacial no crescimento e na distribuição de renda tem sido uma característica da economia brasileira desde os tempos coloniais e cada um dos ciclos de exportação de produtos primários do passado beneficiou uma ou outra região específica. (BAER, 2007).

Eis que, pela análise sistemática da Constituição Federal, temos que o constituinte conferiu às leis orçamentárias dos Estados e Municípios flexibilidade, em respeito às diferentes condições existentes em razão da própria geografia do território. Isto porque as despesas de um município são naturalmente diferentes das de outro município.

Assim, como exemplo: há diferenças gritantes entre os orçamentos de municípios que estão no litoral do Brasil e municípios que estão em uma área de jazidas de minas. O que expõe com clareza o motivo de haver tamanha liberdade legislativa às leis orçamentárias.

Pensar de modo contrário geraria uma situação caótica pois implicaria dizer que todos os Municípios seriam iguais, ou seja, todos teriam o mesmo número de habitantes, todos teriam polos industriais, teriam períodos sazonais. Contudo, a realidade nos mostra que inexistente identidade entre municípios, o que justifica sua singularidade orçamentária.

Além disso, a Constituição veda à União a estipulação de tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional, ou que implique preferência de um Estado, Município ou Distrito em relação a outro.

E mais, em respeito ao tema, criou-se o fundo de erradicação da pobreza, com o intuito de eliminar as desigualdades sociais e a marginalização social.

Além disso, cumpre ressaltar que este princípio é também um dos objetivos fundamentais da República Federativa Brasileira, expresso no Artigo 3º, III, a saber:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
(...)
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
(...). (BRASIL, 1988).

Logo, além de princípio da ordem econômica, a redução das desigualdades sociais é um objetivo fundamental do país. Dessa forma, a Constituição atribuiu também à ordem econômica a observância desse princípio, a fim de concretizar os objetivos fundamentais do Estado, pois a economia é, sem grandes dúvidas, um dos maiores responsáveis pela desigualdade social.

3.2.7 Princípio da busca do pleno emprego

Já este princípio visa dar a todos a possibilidade de viver dignamente através do trabalho, que é gerado pela expansão da área econômica. Sua menção enquanto princípio da ordem econômica visa dar a conotação de que através do trabalho, constroem-se um dos pilares – ou princípios – da ordem econômica consagrada em nossa Carta Magna.

Eros Roberto Grau, enquanto aborda o tema, assim o expõe:

Em outros termos – a expansão das oportunidades de emprego produtivo – esse princípio já fora contemplado entre aqueles da ordem econômica na Emenda Constitucional nº 1/69, no seu art. 160, VI. Em razão de ser esse, o imediatamente acima transcrito, o seu enunciado, tomava-se-o, em regra, como se estivesse referido, exclusivamente, ao pleno emprego do fator trabalho. Expansão das oportunidades são expressões que conotam o ideal Keynesiano de emprego pleno de todos os recursos e fatores da produção. O princípio informa o conteúdo ativo do princípio da função social da propriedade. A propriedade dotada de função social obriga o proprietário ou o titular do poder de controle sobre ela ao exercício desse direito-função (poder-dever), até para que se esteja a realizar o pleno emprego. Não obstante, consubstancia também, o princípio da busca do pleno emprego, indiretamente, uma garantia para o trabalhador, na medida em que está coligado ao princípio da valorização do trabalho humano e reflete efeitos em relação ao direito social ao trabalho (art. 6º, caput). Do caráter conformador do princípio decorrem consequências marcantes, qual, entre eles, o de tornar inconstitucional a implementação de políticas públicas recessivas. (GRAU, 2004).

De acordo com este autor temos que existem dois princípios atingidos indiretamente por este: o da função social da propriedade empresarial e o da dignidade do ser humano, através da valorização do trabalho.

O primeiro, da função social da propriedade instala um poder-dever ao proprietário de um estabelecimento econômico ao estipular a obrigação de cumprir a função social da propriedade, sendo este a criação de postos de trabalho e a movimentação econômica. Já o segundo é também um objetivo traçado pela Constituição e visa fomentar direitos sociais através da atuação pública, que deverá observar este princípio.

Além do exposto pelo ilustre autor, o termo “busca” revela uma incognita. Buscar o pleno emprego, como? Tudo indica que este princípio, de acordo com o magistrado Eugênio Rosa de Araújo, visa impor uma negativa à atuação do Estado, a negativa de qualquer atuação que possa atuar de modo contrário, ou seja, que possa prejudicar o trabalho (ARAÚJO, 2011).

Dessa forma temos que a atuação do Estado na área econômica deve pautar-se pela manutenção e expansão do trabalho, e em caso contrário haver-se-á um evidente ato contrário a nada menos que um princípio constitucional, portando consigo uma nulidade grave.

3.2.8 Princípio do favorecimento ao capital nacional e à empresas pequenas

Este princípio estabelece que a atuação do Estado deverá favorecer pequenas e nacionais, assim definidas em lei, oferecendo-lhes tratamento diverso. O autor Pedro Lenza explica essa acepção desse modo:

Dispensa-se às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei. (LENZA, 2015).

Há, no caso deste princípio uma preferência do constituinte pelas empresas brasileiras pois, como já abordado neste trabalho, sempre existiu o receio da dependência econômica estrangeira. Desse modo, visou o constituinte dar benefícios as empresas brasileiras a fim de criar uma microeconomia que pudesse suprir as necessidades do país, sem que este precise depender de produtos estrangeiros, através de incentivo as pequenas empresas com a simplificação tributária.

Na lição de Lafayete Josué Petter, encontram-se as justificativas do favorecimento à esta categoria de empresas:

O princípio constitucional invoca um tratamento diferenciado às pequenas empresas aqui constituídas e sediadas, incentivando-as e estimulando-as (é a modalidade de intervenção indireta no domínio econômico). Pequenos negócios enfrentam maiores dificuldades de se constituírem (restrições de linhas de crédito, acesso à fornecedores etc.). Ao viabilizar sua criação, instalação e funcionamento, estimula-se a concorrência, mas principalmente a livre iniciativa (num viés substancial), colaborando para o pleno emprego. (PETTER, 2011).

Desse modo, o Estado favorece tais empresas pois além de criar uma microestrutura econômica visada pela Constituição, estas enfrentam dificuldades como por exemplo a restrição nas linhas de crédito, logística, etc. E, ao incentiva-las o Estado acaba por atingir de modo indireto seu objetivo de desenvolvimento.

Sobre as dificuldades encontradas por empresários desta categoria, Carlos Roberto Claro leciona:

O Estado, por vezes, não dá o devido apoio ao pequeno empreendedor, preferindo beneficiar grandes corporações. Nesse sentido, afirma que o mesmo empreendedor bem sabe qual é o custo para manter a atividade econômica no mercado competitivo. Então, há um verdadeiro dualismo: de um lado há o empreendedor interessado abrir as portas do negócio, investindo recursos para que ocorra pleno desenvolvimento, e de outro, o Estado, que contempla tal hipótese, mas, por outro prisma talvez não saiba manejar corretamente os instrumentos de fiscalização, e principalmente os de incentivo e planejamento da atividade. O Estado possui constitucionalmente todos os mecanismos para normatizar, conceder, permitir etc., mas o braço de ferro também continua firme quando se trata da expansão dos negócios empresariais. Esse mesmo braço de ferro nem sempre estende a mão a fim de socorrer as pequenas e médias empresas e, por outro lado, há uma certa inclinação em pôr os olhos só em direção dos grandes empreendimentos, o que se mostra incorreto e desencorajador. (CLARO, 2009).

Assim, tal medida é uma decorrência do princípio da igualdade, assim entendida conforme diz Junior Nery que leciona “o tratamento isonômico às partes significa tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na exata medida de suas desigualdades”. (NERY Junior, 1999, p. 42). Acresça-se a definição do autor a finalidade do tratamento desigual, qual seja: “com a evidente finalidade de criar uma igualdade”.

Logo, existe uma preferência às empresas pequenas e às brasileiras de ordem constitucional motivada pelo princípio da igualdade, que gerou o princípio cogente elencado no artigo 170 da Constituição Federal como componente intrínseco da ordem econômica brasileira.

Desse modo, tal preferência constitucional justifica-se, pois, são empresas pequenas aquelas que encontram a maior dificuldade fiscal e de desenvolvimento. A atuação do princípio visa facilitar a tais empresas seu desenvolvimento com a finalidade de crescimento dessas com o objetivo final de que fomentem direitos sociais.

3.3 A contrariedade do CONFAZ frente aos princípios constitucionais

A partir do estudo da estrutura criada pelo Constituinte, tem-se a ordem econômica como um mecanismo finalístico dos objetivos do Estado, ou seja, o Estado age indiretamente e diretamente na economia para alcançar seus objetivos, respeitando sempre os limites deixados na Constituição de 1988.

O primeiro problema a ser enfrentado é o quórum de votação dos benefícios e isenções do ICMS, quórum este que, até a lei nova de 2017, representava a vontade geral, ou seja, a vontade uníssona de todos. Eis que conciliar as diferentes vontades de um país multicultural é, no mínimo, um feito impossível. Isto demonstra desrespeito ao princípio da democracia.

Desse modo, dava-se por criada a figura do veto, pois qualquer negativa ao projeto que visasse isenções ou benefícios do ICMS geraria a este um obstáculo intransponível. Tal obstáculo afronta princípios constitucionais como o do princípio federativo, além de afetar diretamente a economia do Estado que queria tal benefício.

O princípio federativo, conforme já estudado, estabelece que exista a união dos entes federados. O termo união pressupõe a cooperação entre si, todavia a existência da figura do veto é contrária a tal princípio, uma vez que age no sentido contrário ao da união constitucionalmente previsto.

Logo, partindo do pressuposto de que devesse existir união entre os entes federados, o CONFAZ deveria agir segundo tal ditame, todavia, isto inoconria, gerando a guerra fiscal do ICMS, ou seja, a aprovação indevida de benefícios fiscais à revelia do órgão que, por sua desunião impedia serem tais benefícios lícitos, ferindo o princípio federativo estabelecido pela Constituição Federal.

Como esboçado pelo constituinte, deveria a ação do Estado almejar a consecução dos princípios da própria economia, e nesse caso, o Estado deveria incentivar a ordem econômica. Todavia, a atuação do CONFAZ atua de modo diverso, como um empecilho aquela.

Isso porquê ao conceder benefício ligado ao ICMS, toda a cadeia de produção sofrerá uma facilitação e a consequência imediata disto é a diminuição do preço final. Esta diminuição acaba gerando um consumo maior, movimentando assim o mercado e a economia.

De outro modo, ao negar tal benefício, o Estado se vê diante de uma escolha: obedecer à negativa de benefício ou desrespeitá-la criando uma lei isentante. Evidente o motivo pelo qual a escolha sempre é a segunda opção.

Isto ocorre porque o CONFAZ é órgão da União e é ele o imbuído do poder de celebrar convênios, que passarão a legislar isenções relativas ao ICMS, todavia a competência tributária para legislar sobre o ICMS é de competência estadual. Logo, quando o CONFAZ age, a União está violando a competência do Estado, o que viola o princípio federativo consagrado na Constituição Federal, isso permite a sustentação de sua inconstitucionalidade, mesmo com a alteração legal ocorrida através da Lei Complementar nº 160 de 2017, que alterou o quórum de deliberação do CONFAZ.

Em outras palavras, pode-se afirmar que o Estado tem sua livre vontade ao estabelecer tributos limitada pela atuação do CONFAZ, que é um órgão da União, o que denota a violação de um princípio da ordem econômica, o princípio federativo, pois a Constituição Federal dividiu a competência tributária entre os entes da União e do Estado e dos Municípios e disse que a competência do ICMS é de competência estadual, portanto não é da União, e não é dos Municípios, e havendo a extrapolação da competência constitucionalmente descrita tem-se um desrespeito à Constituição Federal grave.

Assim, o primeiro problema relacionado à atuação do CONFAZ é a extrapolação da competência tributária, de acordo com o que já foi exposto por este trabalho. O segundo problema deste órgão é um problema interno do próprio órgão, que é o quórum de aprovação das deliberações.

Até o dia 07 de agosto de 2017, exigia-se a unanimidade na votação acerca de qualquer medida tendente a isenções ou benefícios fiscais em matéria do ICMS. Desta data a frente, conforme a Lei Complementar 160 estabelece, passa-se a ter outro quórum, conforme este trabalho especificará:

Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo:
I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e
II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País. (BRASIL, 2017).

O quórum adotado pela nova lei é o de dois terços (2/3), ou seja, é um quórum de maioria qualificada, assim entendido, parafraseando Pinto Ferreira como aquele quórum que necessita de mais votos do que uma maioria ordinária ou requeira alguns requisitos especiais, tal como a distribuição dos votos dentro de uma parcela de cada região (FERREIRA, 1990).

Desse modo, de acordo com a nova lei, a deliberação dos convênios exige, no mínimo dois terços dos votos das unidades federadas e um terço das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do país. Desse modo, dentro dos 66,66% dos favoráveis deverão estar 33,33% de cada uma das cinco regiões do país favoráveis também, o que permite definir este quórum como de maioria qualificada.

Assim, em que pese ter havido uma mudança no quórum de deliberação, a mudança parece não ter sido pensada a resolver o problema da guerra fiscal do ICMS. Uma vez que tal alteração não resolverá o problema do desrespeito às deliberações do CONFAZ, porque a

dificuldade de aprovação de benefícios e isenções fiscais continua tão dificultosa quanto à da antiga lei, que exigia a unanimidade.

Nessa esteira, para contornar a literalidade legal, os Estados deixam de obedecer a alguns dispositivos. É o caso do dispositivo da deliberação entre estados exigida pela Lei Complementar nº 24 de 1975, que agem os Estados em evidente desrespeito à Constituição Federal, criando leis que isentam de ICMS determinados produtos e/ou serviços desrespeitando o dispositivo legal que exige quorum qualificado, com a finalidade de atrair empresas. Empresas estas que são regidas por princípios puramente econômicos.

Todavia, apesar de inconstitucional, tal conduta do Estado isentante é lógica e moralmente justificável. Pois, o Estado precisa das empresas para desenvolver-se, e nos dizeres de Carrazza, são as pessoas a força motriz lógica de todo o Estado, pois são elas que movimentam toda a máquina estatal (CARRAZZA, 2002).

Por isso, ao conceder determinado benefício fiscal o Estado fomenta direitos sociais como os do trabalho, saúde, lazer, e outros. O que decorre de ilegalidade, socialmente justificável. Além, claro, do benefício adicional de desoneração estatal a longo prazo.

Isso porque à medida em que a iniciativa privada assume serviços até então executados somente pelo Estado, este deixa ser obrigado à prestar tal serviço, desonerando o Estado. Esse fato só ocorre quando o Estado atrai as empresas para seu território, empresas que assumirão serviços até então executados somente pelo Estado, que não tinha outra escolha senão prestar o serviço, porque inexistia empresa hábil para tal prestação.

Logo, vê-se que a alteração do quórum de votação dos benefícios e isenções do ICMS não visou a resolução dos problemas fiscais como esperava a parte introdutória do projeto de lei que veio a tornar-se a Lei Complementar 160, mas sim dar uma roupagem nova a um problema antigo.

Eis o segundo problema do CONFAZ, problema este de caráter estrutural do próprio órgão, o quórum de votação para assuntos fiscais continua demasiadamente alto, o que dificulta, ou impossibilita, sobremaneira a concessão desses benefícios ou isenções.

O terceiro problema encontrado jaz sobre a limitação à livre concorrência dos particulares e dos Estados e do Distrito Federal. Isso porque o principal efeito positivo das isenções ou reduções tributárias é a redução do custo de produção da mercadoria ou execução do serviço, o que movimenta a cadeia de eventos a ser explanada por causa disso.

Essa diminuição do custo de produção tem como efeito lógico a redução do preço final, pago pelo povo. Essa redução, por sua vez, fomenta a economia em sua fonte, pois dá aos

sujeitos envolvidos nessa complexa relação maior poder de compra. Que por sua vez, aumenta o consumo.

Tal majoração, acaba por promover o desenvolvimento das empresas, que por sua vez oferecerão vagas de trabalho e desenvolverão novas tecnologias. Estabelece-se desse modo um desenvolvimento econômico criado em razão da diminuição de um dos principais obstáculos às empresas, os tributos.

Todavia, as empresas têm sua liberdade de concorrência delimitada pela vontade do Estado, pois esta é muito forte no Brasil, e em diversos casos é a figura que dita as regras do mercado. Assim, a empresa irá para o território que lhe for, matematicamente, conveniente. Seguirá, portanto, a “Livre iniciativa” que o Estado concede, o que evidentemente, não é livre iniciativa.

Assim, resta desvirtuada a figura da livre concorrência, pela interferência da figura do Estado, pois este “escolhe” quem, o que e quando haverá concorrência, agindo como uma espécie de diretor econômico, o que afronta princípios constitucionais.

Além disso, há de se ressaltar o enorme ônus tributário suportado pelos contribuintes que, em qualquer análise, jamais deu causa à guerra fiscal e, mesmo assim, há de arcar como sujeito passivo da relação obrigacional tributária. Que, como regra geral, tem seu direito constitucional à livre concorrência extinto em razão da carga tributária.

Como consequência disso, temos uma ofensa ao princípio da ordem econômica da busca do pleno emprego, pois a tributação acaba fechando empresas que por sua vez oferecem empregos à população. Todavia, devido a esta limitação ao princípio da livre concorrência através dos impostos, e nesse contexto vale ressaltar que a arrecadação do ICMS é a maior fonte de renda tributária ao Estado, as empresas acabam por fechar suas portas pois tornam-se insolventes frente a suas obrigações civis, trabalhistas e tributárias, porque não foram contempladas com a escolha do Estado, enquanto órgão diretivo da economia.

Logo, através de toda a argumentação exposta neste trabalho, vê-se que a atuação do CONFAZ atinge princípios e fundamentos constitucionais diversos, em especial aqueles relacionados a ordem econômica. O dano gerado por essas ofensas aos princípios constitucionais já explicados no decorrer deste trabalho permite observar que o motivo de ser do CONFAZ – ou seja, a pacificação de controvérsias fiscais entre estados em razão do ICMS, sucumbe, pois revela-se ofensiva aos princípios constitucionais, quando em tese, deveria agir a favor destes princípios, e não contra eles.

CONCLUSÃO

Nas linhas pretéritas, demonstrou-se que o ICMS é o imposto sobre a circulação de mercadorias, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, de competência dos Estados, regidos por diversos princípios, sobretudo o da não cumulatividade.

Diante de sua vertiginosa arrecadação, o ICMS deflagra uma guerra fiscal porque os Estados, para atraírem investimentos, acabam por conceder benefícios fiscais sem autorização do CONFAZ.

Tal órgão é responsável por deliberar acerca da proposta de lei que é de competência dos Estados e do Distrito Federal, gerando uma supressão da competência legislativa desses entes federados.

O trabalho se dirigiu na intenção de demonstrar que atuação do CONFAZ ofende diretamente o princípio da livre concorrência porque não é o ente público quem tomará as escolhas econômicas a fim de movimentar a economia, de acordo com o texto constitucional.

A situação de concessão de crédito sem a validação do CONFAZ tem aumentado o número de petições judiciais dos Estados contestando as isenções fiscais existentes. Isso ocorre em regra porque o Estado que concede benefício deixa de recolher imposto sobre o ICMS, o valor do imposto acaba sendo cobrado inteiro pelo segundo Estado, que não concedeu tal benefício, ofendendo ao princípio da não-cumulação, princípio segundo o qual o valor pago pela segunda operação será reduzido pela primeira, o que reduz o valor final devido ao fisco.

Isso acaba onerando o contribuinte de modo que a atividade empresarial se torna impossível devido à enorme carga tributária que será obrigado a pagar, ferindo o princípio da livre concorrência.

Por falar em livre concorrência, no capítulo três este trabalho volveu para a Ordem Econômica, erigida na Constituição Federal de 1988. Abordando cada um dos princípios que compõem a Ordem econômica constitucional, para então confronta-los com a atuação do CONFAZ, demonstrando quais princípios são atingidos pela atuação do órgão.

Por fim, uma solução cabível seria a extinção do órgão CONFAZ e suas atribuições, decorrente de sua inconstitucionalidade por ofensa aos princípios explanados no terceiro capítulo deste trabalho, permitindo aos Estados legislarem livremente sobre o ICMS, com liberdade fiscal plena. Nesse sentido, cabe destacar o papel da União ao traçar diretrizes mínimas. E nesse sentido, não são regras gerais, não agem como barreiras, mas como diretrizes

que poderiam ser implementadas ou não pelos Estados, de acordo com suas vontades e necessidades político-sociais.

Dessa forma, este trabalho defende que a atuação do CONFAZ ofende princípios constitucionais, em especial o princípio do federalismo e o princípio da livre concorrência e que até o presente a atuação do órgão tem se mostrado ineficaz para apaziguar a guerra fiscal existente no ordenamento político-jurídico brasileiro, nessa esteira conclui que o problema da ineficiência do CONFAZ não justifica a restrição de tantos princípios da Constituição Federal com a sua atuação, devendo o órgão ser extinto em razão de sua inconstitucionalidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, José da Silva. **Comentário Contextual à Constituição**. 9. ed., p. 758. São Paulo: Saraiva, 2014.

ANDRADE, Jose Maria Arruda de. Como entender os benefícios tributários, financeiros e creditícios. **ConJur**, [S.L.], jul./ago. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-09/estado-economia-cono-entender-beneficios-tributarios-financeiros-crediticios>>. Acesso em 25 set. 2017.

ARAUJO, Eugênio Rosa de. A Busca do Pleno Emprego. **Instituto Avante Brasil**. Disponível em :<<http://institutoavantebrasil.com.br/a-busca-do-pleno-emprego/>>. Acesso em 27 jul. 2017.

ARAUJO, Eugênio Rosa De. O princípio da ordem econômica da defesa do meio ambiente. **Instituto Avante Brasil**. Disponível em :<<http://institutoavantebrasil.com.br/o-principio-da-ordem-economica-da-defesa-do-meio-ambiente/>>. Acesso em 20 jul. 2017.

BAER, Werner. **Economia brasileira**. Tradução de Edite Sciulli. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Nobel, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BERENHOLC, Mauro; MACHADO, Luiz Fernando Dalle Luche. Regime Especial de Incentivos para o desenvolvimento de infraestrutura – REIDI – Nova regulamentação. **Migalhas**, BRASIL, maio/jun. 2008.

BOCORNY, Leonardo Raupp. **A Valorização do Trabalho Humano no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: SAFE, 2003.

BRASIL. **Conselho Nacional de Políticas Fazendárias**. Regimento Interno nº1. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/regimento-1>>. Acesso em 10 ago. 2017.

BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 01 out. 2017

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 22 set. 2017.

BRASIL. **Lei nº 6.938**, de 31 de agosto de 1981. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6938.htm>. Acesso em 20 set. 2017.

BRASIL. **Lei nº 11.488**, de 15 de junho de 2007. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11488.htm>. Acesso em 21 set. 2017.

BRASIL. **Lei nº 12.465**, de 12 de agosto de 2011. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/12465.htm>. Acesso em 21 set. 2017.

BRASIL. **Lei complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 26 set. 2017.

BRASIL. **Lei complementar nº 123**, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em 26 set. 2017.

BRASIL. **Lei complementar nº 160**, de 7 de agosto de 2017. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm>. Acesso em: 25 set. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária. Organograma do CONFAZ. Disponível em:<<https://www.confaz.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/CONFAZ>>. Acesso em 12 jul. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº198 - DF, Relator: Min. Dias Toffoli, Brasília, 16 de nov. de 2009. Disponível em:<<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/5667115/arguicao-de-descumprimento-de-preceito-fundamental-adpf-198-df-stf>>. Acesso em 22 set. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481 de 2015. Relator: Ministro Roberto Barroso, Brasília, 19 de maio de 2015. Disponível em:<https://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/190732281/andamento-do-processo-n-4481-do-dia-19-05-2015-do-stf?ref=topic_feed#!>. Acesso em 22 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão em Recurso Ordinário de Mandado de Segurança nº: 32453 MT 2010/0118311-2, Relator: Ministro Herman Benjamin, Brasília, 07 de jun. de 2011. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21117166/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-32453-mt-2010-0118311-2-stj/inteiro-teor-21117167?ref=juris-tabs>>. Acesso em 22 set. 2017.

CARRAZZA, ROQUE ANTONIO. **ICMS**. 8. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda constitucional 35/2001. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Repertório IOB de Jurisprudência**, p. 119 e segs., 1º quinzena de abril de 1989.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 2005

CLARO, Carlos Roberto, GUNTER, Luiz Eduardo e SANTOS, Willians Franklin Lira, **Tutela dos direitos da personalidade na atividade empresarial**, v. 2 Curitiba: Juruá, 2009, p. 108.

CONSIGNAÇÃO. In: **DICIONÁRIO infopédia da Língua Portuguesa com Acordo Ortográfico**. Porto: Porto Editora, 2003 - 2017. Disponível em: <<https://www.infopedia.pt/dicionários/lingua-portuguesa/consignação>>. Acesso em: 22 jul. 2017.

ESPÍRITO SANTO (Estado). Tribunal de Justiça do Espírito Santo. Acórdão em Apelação Cível nº 024.080.389.752 de 06/03 de 2012, Relator: Eliana Junqueira Munhos Ferreira, Espírito Santo, 06 de mar. de 2012. Disponível em: <<https://tj-es.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21424490/apelacao-civel-ac-24080389752-es-24080389752-tjes>>. Acesso em: 22 set. 2017.

FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição Brasileira**. 2º vol., ed. São Paulo : Saraiva, 1990.

FUNDAMENTO. In: **DICIONÁRIO Michaelis**. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=&t=&palavra=fundamento>>. Acesso em 15 jul. 2017.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 9. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

GUERRA. In: **DICIONÁRIO Michaelis**. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=guerra>>. Acesso em 11 jul. 2017.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário – O gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 19. ed. ver., atual. e apl. São Paulo: Saraiva, 2015.

LUIZ, Junior José. **Limitações no poder de tributar**. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/1935/Limitacoes-no-poder-de-tributar>>. Acesso em: 15 maio 2017.

MARINHO, Daniela Ramos; SIMÕES, Leonardo De Oliveira. A glosa de crédito tributário decorrente da guerra fiscal como afronta ao fundamento da livre iniciativa tracejado na carta constitucional de 1988. **CONPEDI**, Brasília, v. 26, p. 269-289, jul. 2017. Disponível em: <<https://www.conpedi.org.br/publicacoes/roj0xn13/xv44i390/TPmrWB7Yjgo6i853.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 2004.

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na constituição federal**. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 42.

PETTER, Lafayette Josué. **Direito econômico**. 5. ed. atual. ampl. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2011.

PINTO, Ferreira. **Comentários à Constituição Brasileira**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

PRADO, Rodrigo Murad do. O princípio republicano. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 20, n. 4331, 11 maio 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/38834>>. Acesso em: 22 ago. 2017.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça de São Paulo. Acórdão na Apelação nº: 00208587820098260053 SP 0020858-78.2009.8.26.0053, Relator: Décio Notarangeli, São Paulo, 10 de set. de 2014. Disponível em: <<https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/139270049/apelacao-apl-208587820098260053-sp-0020858-7820098260053/inteiro-teor-139270058>>. Acesso em 22 set. 2017.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça de São Paulo. Acórdão na Apelação nº: 00216153820108260053 SP 0021615-38.2010.8.26.0053, Relator: João Carlos Garcia, Data de Julgamento: 08/05/2013, 8ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 15/05/2013). Disponível em: <<https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/116109894/apelacao-reexame-necessario-reex-216153820108260053-sp-0021615-3820108260053>>. Acesso em 22/09/2017.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed., ver. E atual. São Paulo: Cortez, 2010.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 36. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2006.

YAMAOKA, Celina. **A História do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – do IVM ao ICMS**. Disponível em:<<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/990/681>>. Acesso em: 20 maio 2017.