



## Carlos Alexandre: STF deve pesar razões econômicas e sociais ao julgar ICMS

A denominada “Guerra Fiscal” do ICMS é, sem dúvida, um dos mais tormentosos problemas político-constitucionais da atualidade. De relevo federativo, econômico e institucional, a competição pela arrecadação do imposto estadual representa sempre um impasse para as tentativas de reforma tributária. Os estados e o Distrito Federal não admitem perda de receitas e, enquanto o sistema não é racionalizado por mudança constitucional, promovem, unilateral e repetidamente, arranjos normativos para concessão de benefícios fiscais a empresas em geral ou a segmentos econômicos específicos com o propósito de atrair investimentos para os respectivos territórios. Por meio de leis e decretos, criam um ambiente de disputa tendo como “arma” a concessão de favores fiscais, lançando desafios à harmonia federativa e à ordem constitucional.

Desde o início da vigência da Constituição de 1988, o Supremo tem enfrentado essas controvérsias<sup>[1]</sup> por meio da interpretação e aplicação do artigo 155, parágrafo 2º, XII, g, da Carta, que dispõe que os estados e o Distrito Federal deverão deliberar sobre a forma de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS e nos termos em que dispuser lei complementar. Ausente nova lei da espécie, o tribunal tem aplicado a Lei Complementar nº 24, de 1975, cujos artigos 1º e 2º, parágrafo 2º, preveem “convênios” entre os estados e o Distrito Federal como instrumentos de autorização prévia da concessão dos aludidos benefícios, sempre dependentes de decisão unânime dos entes. Faltante o convênio, o Supremo costuma apontar a presença de “guerra fiscal” e declarar a inconstitucionalidade das normas de desoneração.

Revelando uniformidade de fundamentação, a Corte tem delimitado, em inúmeros julgados, as hipóteses em que configurada “guerra fiscal” — concessão, sem convênio prévio, de benefícios em geral,<sup>[2]</sup> de crédito presumido,<sup>[3]</sup> de redução de alíquota,<sup>[4]</sup> de prazo especial para pagamento do imposto,<sup>[5]</sup> de diferimento impróprio (em operação de importação de ativos),<sup>[6]</sup> previsão de dispensa de multa e juros relativos a créditos exigidos em razão de anterior declaração de inconstitucionalidade,<sup>[7]</sup> de não incidência do imposto sobre encargos financeiros incorporados ao valor da operação na hipótese de venda a prazo,<sup>[8]</sup> de cancelamento de notificações fiscais e devolução do indébito.<sup>[9]</sup>

O volume de atuação do tribunal encontrou o ponto alto quando, na sessão de 1º de junho de 2011, julgou em série 14 ADIs e declarou a inconstitucionalidade de diversas leis e decretos de seis estados e do Distrito Federal que concederam benefícios fiscais sem convênio prévio.<sup>[10]</sup> O jornal da própria Câmara dos Deputados falou em um “começo de reforma tributária [que] parece surgir pelas mãos do Supremo Tribunal Federal”.<sup>[11]</sup> Sem dúvida, o Supremo tem cumprido papel relevante, mormente de bloqueio, no controle dos excessos praticados pelos estados e pelo Distrito Federal no âmbito da denominada “guerra fiscal” do ICMS. O problema surge em saber se esse controle tem sido realizado por valorações que buscam distinguir situações de atuação normativa legítima daquelas de autêntica “guerra fiscal”.

Com efeito, não obstante algumas exceções em que verificada uma abordagem qualitativa da configuração,<sup>[12]</sup> na maior parte das vezes, o tribunal deu como garantida a presença de “guerra fiscal” apenas em razão de benefícios terem sido concedidos sem celebração prévia de convênio interestadual.



Faltou, nessas diversas oportunidades, debate mais aprofundado a respeito dos fundamentos e dos objetivos sociais e políticos que pretenderam alcançar os entes quando do estabelecimento desses “favores fiscais”. Faltou abandonar a aplicação mecânica e literal do preceito constitucional por um exame sistêmico-teleológico da prática legislativa questionada.

Meu objetivo neste artigo é provocar a discussão sobre o alcance do papel que o Supremo pode e deve cumprir neste campo, dirigindo críticas à aludida prática formalista que a Corte tem adotado na quase totalidade dos casos julgados. Afirmo que a conduta adjudicatória mais adequada deve seguir a linha interpretativa mais abrangente desenvolvida na Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.421, relatada pelo ministro Marco Aurélio, julgada em 5 de maio de 2010, DJ 28/5/2010.

### **A ADI 3.421 e as lições que oferece**

Nesta ação direta, proposta por governador do Paraná em face de norma do próprio estado, estava em jogo a validade da Lei 14.586, de 22 de dezembro de 2004, aduzida violação ao artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, g, da Constituição. O diploma estadual exclui a cobrança do ICMS em contas de serviços públicos de fornecimento de água, luz, telefone e gás quando consumidos ou adquiridos por “igrejas e templos de qualquer crença, desde que o imóvel esteja comprovadamente na propriedade ou posse das igrejas ou templos e sejam usados para a prática religiosa” (artigo 1º). O requerente acusou a inconstitucionalidade da isenção em razão de concessão unilateral pelo estado, ressaltando a inexistência de convênio interestadual prévio — Convênio Confaz. Segundo a inicial, tratar-se-ia de mais um caso de “guerra fiscal do ICMS”.

O ministro Marco Aurélio abriu o voto negando a presença de “mais um caso de ‘guerra fiscal’”. Assentou estar-se diante de controvérsia que apresenta peculiaridades e, por isso, exige reflexões para saber ter-se configurado o vício de ordem constitucional e federativa. O relator, considerado o propósito de cooptação de empresas e investimentos, próprio de normas reveladoras de “guerra fiscal”, indagou se poderia cogitar-se desse objetivo no caso presente tendo em conta a norma impugnada beneficiar igrejas e templos de qualquer culto. O próprio ministro respondeu pela negativa. Disse que a disciplina estabelece isenção alusiva aos consumidores dos serviços públicos envolvidos, contribuintes de fato do imposto, de modo que não se poderia concluir por competição federativa em torno da atração de entes religiosos.

Para o ministro, presente imposto indireto cuja desoneração alcança contribuintes de fato, não seria adequado afirmar a existência de conflito federativo sem que fossem perquiridas e valoradas as especificidades próprias dos beneficiários. No caso, como os alvos da isenção são as igrejas e os templos de qualquer culto, o relator concluiu pela inexistência lógica de “competição entre as unidades da Federação”. O Pleno, por unanimidade, seguiu o voto para reconhecer a constitucionalidade do ato. A reflexão, suscitada pelo ministro Marco Aurélio, resultou em orientação pela inaplicabilidade mecânica ou formalista da regra constitucional, prevalecendo análise fática, contextual e teleológica das pessoas e normas envolvidas.

O Tribunal desvinculou a prática legislativa questionada do propósito comum e primário de “guerra fiscal” entre os estados, destacando a singularidade dos destinatários dos bens e serviços tornados isentos, para concluir pela impossibilidade de deflagração de competição fiscal entre os entes da Federação. Apesar de a aplicação literal do inciso XII, g, do parágrafo 2º do artigo 155, apontar a exigência de convênio no caso concreto, a Corte afastou-a, promovendo exame contextualizado da



medida legal e prestigiando a finalidade político-normativa diante da natureza toda própria dos consumidores alcançados e dos valores sociais representados por estes. O Supremo privilegiou o uso extrafiscal do ICMS no campo social em detrimento da aplicação formal e irrefletida do preceito constitucional.

A decisão favoreceu o exercício de autonomia política do estado em buscar, por meio da atividade de imposição tributária, valores constitucionais relevantes. Não basta, segundo o raciocínio assentado, a formulação unilateral do incentivo fiscal para que a norma estadual seja declarada inconstitucional, é necessária a configuração fática de um quadro de competição interestadual — o propósito primário de atrair investimentos. Essa é a lição relevante, de repercussão metodológica — forma de interpretar a norma constitucional —, institucional — papel do Supremo em identificar a configuração ou não de “guerra fiscal” — e política — prestígio à autonomia normativa dos entes federativos —, que se extrai do julgamento descrito e comentado.

### **Problematizações possíveis**

A conclusão na ADI 3.421 sugere problematizações em torno da interpretação do artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, g. Sugere reflexões quanto à renúncia de sua aplicação literal e genérica. Quais situações legitimam um corte teleológico da norma, a redução de seu campo de incidência? Quando se faz possível e necessário, contra o sentido literal do aludido preceito constitucional, mas de acordo com a teleologia a ele imanente, impor uma restrição, que se “mostra” oculta, ao seu alcance? Tem-se aqui a tarefa de identificar hipóteses de redução teleológica da norma constitucional como “imperativo de justiça de tratar desigualmente o que é desigual, quer dizer, de proceder às diferenciações requeridas pela valoração”.[\[13\]](#)

Por outro lado, critérios objetivos devem ser fixados sob o risco de favorecer o arbítrio interpretativo do Supremo. Refletindo sobre essas possibilidades, o professor Ricardo Lodi aponta a pertinência da dispensa de convênio para concessão de benefícios “destinados ao consumidor final em razão da sua hipossuficiência econômica”, conferidos “em razão da especial tutela a determinados segmentos, como aos deficientes físicos”, quando presentes “incentivos à preservação do patrimônio histórico, cultural, artístico e paisagístico, à educação, à cultura, à ciência, à preservação do meio ambiente, ao combate à pobreza, ao desenvolvimento da habitação popular e a outros interesses” constitucionais relevantes cuja realização cabe também aos estados. [\[14\]](#)

Concordo com o professor carioca quanto à inexistência de “guerra fiscal” se os propósitos primários dos estados forem os acima apontados. Acrescento outras duas hipóteses. Como decorrência direta da ADI 3.421, poder-se-ia afirmar a ausência de “guerra fiscal” sempre que as normas de benefícios buscarem prestigiar, na condição de quem suporta o ônus econômico do imposto, as demais pessoas públicas e privadas mencionadas nas alíneas do inciso VI do artigo 150 da Constituição — União, municípios e os próprios estados e o Distrito Federal, respectivas autarquias e fundações, os partidos políticos, inclusive suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores, as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos. A relevância estaria na qualidade constitucional desses “contribuintes de fato”.[\[15\]](#)

Igualmente, não haveria competição fiscal, na linha do que foi debatido na ADI-MC 2.021,[\[16\]](#) quando o benefício fosse transitório e emergencial, voltado exclusivamente para remediar crise setorial de inevitáveis efeitos sistêmicos bastante prejudiciais para a população local. O Tribunal deve enfrentar o



ônus de identificar, sob o ângulo econômico, a configuração dessa última hipótese, sob pena de extrair dos estados e do Distrito Federal a capacidade de enfrentar, com armas próprias, problemas que lhes são direta e imediatamente impactantes.

Partindo dessas construções, é de se criticar o resultado ao qual chegou o Supremo na ADI-MC 2.599, quando declarou a inconstitucionalidade de lei de Mato Grosso que concedeu isenção, sem prévio convênio, de ICMS na venda de veículos, máquinas e equipamentos novos destinados às prefeituras municipais, associações de pequenos produtores rurais e sindicatos de trabalhadores rurais do estado.<sup>[17]</sup>

Da mesma forma, é possível questionar as soluções adotadas nas ADIs 930<sup>[18]</sup> e 1.467<sup>[19]</sup>, nas quais foram declaradas inconstitucionais normas, respectivamente, do Maranhão e do Distrito Federal, que excluíram, sem convênio prévio, a incidência do ICMS sobre os serviços de transmissão, retransmissão e geração de som e imagem — rádio e televisão. Parece difícil, tendo em conta o alcance geográfico desses serviços e a necessidade permanente e mercadológica de programações locais, que se possa cogitar de “guerra fiscal” envolvendo emissoras de rádio e televisão.

A questão se mostra ainda mais evidente no caso da lei do Maranhão que condicionou o benefício, no tocante às emissoras de rádio, à apresentação, no patamar de 25% da programação diária, “de manifestações culturais genuinamente maranhenses em suas mais variadas formas de expressões”. O propósito cultural da norma foi completamente ignorado pelo tribunal, faltando uma interpretação constitucional que ressaltasse os perfis locais e regionais das emissoras e implicasse um exame mais seletivo, favorecedor do contexto cultural em detrimento do quadro imaginário e improvável de “guerra fiscal”.

Merecem dúvidas também as declarações de inconstitucionalidade de normas destinadas a atingir, primariamente, transformações sociais. Na ADI-MC 2.357, o Supremo invalidou lei de Santa Catarina que concedeu isenção do imposto na venda de medicamentos genéricos.<sup>[20]</sup> Ainda que tal previsão legal pudesse induzir investimentos do setor para o estado, esta circunstância seria secundária quanto ao fim legislativo, vindo a norma impugnada a promover em maior extensão a própria razão de ser da política dos remédios genéricos — a redução do custo e o melhor acesso da população a esses bens —, o que justificaria, ao menos, um debate mais sofisticado em torno do tema.

O cunho social dos benefícios fiscais voltou a ser ignorado na ADI 3.809,<sup>[21]</sup> declarada inconstitucionalidade de incentivo fiscal para empresas que contratassem apenados e egressos. Parece improvável que o quadro de “guerra fiscal” pudesse ser instaurado ante benefício da espécie, de modo que formalismo adotado pelo Supremo acabou por impedir que o estado do Espírito Santo conduzisse política humanística de ressocialização de presos.

## Conclusões

Em meio às inúmeras decisões de 1º de junho de 2011, o ministro Gilmar Mendes manifestou preocupação com a prática dos estados que chamou de “estranha teoria dos jogos” e alertou a necessidade de o Supremo adotar uma nova dinâmica de julgamento que proporcionasse respostas mais rápidas e “estimula[sse] o ambiente político” a fazer a “reforma tributária”. Em 29 de março do ano seguinte, o ministro encaminhou a Proposta de Súmula Vinculante 69, cuja redação ampla e genérica torna ilegítima qualquer prática de concessão de benefício fiscal sem convênio prévio.



Embora pertinente a preocupação do ministro Gilmar Mendes e sua inelutável autoridade intelectual, as lições da ADI 3.421 e as problematizações do tópico anterior revelam a impropriedade de soluções generalistas como a da PSV 69 e os “julgamentos por atacado”. O Supremo, como “árbitro da Federação”, precisa harmonizar celeridade no enfrentamento da questão com exames mais atentos dos propósitos econômicos e sociais das normas tributárias indutoras. O papel não pode ser, puramente, o de eliminar conflitos por meio da aplicação irrestrita do artigo 155, parágrafo 2º, XII, g, mas o de assegurar o equilíbrio do federalismo sem amesquinhar a possibilidade de os estados promoverem, quando do uso da função extrafiscal do imposto, valores políticos e sociais que a ordem constitucional reconheça relevantes.

[1] Importante destacar que elevado número de ações diretas julgadas não foram propostas por governadores de um estado em face de norma de outra unidade federativa. Além de algumas formuladas pelo Procurador-Geral da República e por associações, muitas foram deflagradas por governadores em face de normas dos próprios estados que haviam sido votadas por iniciativa dos legisladores locais. Inicialmente, questionavam, com base no artigo 61, § 1º, II, “b”, da Carta, a inconstitucionalidade em razão da iniciativa parlamentar, defendendo a reserva do Executivo em matéria tributária. Consolidada a jurisprudência quanto à inexistência dessa reserva, os governadores passaram a fundar a arguição de inconstitucionalidade na concessão dos benefícios sem convênio interestadual prévio. Assim, o Supremo, relativo à matéria, tem sido não apenas uma arena de solução de conflitos entre os estados, mas também entre os poderes de um mesmo estado.

[2] STF – Pleno, ADI 2.548, relator ministro Gilmar Mendes, j. 10/11/2006, DJ 15/6/2007.

[3] STF – Pleno, ADI 2.352, relator ministro Sepúlveda Pertence, j. 19/12/2000, DJ 9/3/2001.

[4] STF – Pleno, ADI 3.664, relator ministro Cezar Peluso, j. 1º/6/2011, DJ 21/9/2011.

[5] STF – Pleno, ADI 2.357, relator ministro Ilmar Galvão, j. 18/4/2001, DJ 7/11/2003.

[6] STF – Pleno, ADI 3.702, relator ministro Dias Toffoli, j. 1º/6/2011, DJ 30/8/2011.

[7] STF – Pleno, ADI 2.906, relator ministro Marco Aurélio, j. 1º/6/2001, DJ 29/6/2011.

[8] STF – Pleno, ADI 1.179, relator ministro Carlos Velloso, j. 13/11/2002, DJ 19/12/2002.

[9] STF – Pleno, ADI 2.345, relator ministro Cezar Peluso, j. 30/6/2011, DJ 5/8/2011.

[10] Sobre a lista dessas ações, cf. Informativo STF nº 629, de 30 de maio a 03 de junho de 2011.

[11] <http://www2.camara.gov.br/tv/materias/CAMARA-HOJE/198106-REFORMA-TRIBUTARIA-E-ASSUNTO-DE-COMISSAO-E-DO-STF.html>

[12] Na ADI 3.576, relatora ministra Ellen Gracie, j. 22/11/2006, DJ 2/2/2007, a ausência de convênio não foi suficiente para afirmar inconstitucionalidade de norma que previa compensação do imposto com valores depositados em fundo criado para combate a desigualdades sociais. A previsão foi declarada inválida apenas por violação ao artigo 167, IV, da Carta. Na ADI 2.056, relator ministro Gilmar Mendes, j. 30/5/2007, DJ 17/8/2007, o Tribunal distinguiu caso de “diferimento” que revela autêntica isenção do imposto, daquele que encerra técnica de arrecadação e fiscalização, assentando a constitucionalidade da previsão do segundo sem convênio prévio por não caracterizar espécie de benefício fiscal.

[13] LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. 3ª ed. Trad. de José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 555-556.

[14] RIBEIRO, Ricardo Lodi. Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT 59, 2012, p. 145.



- 
- [15] Cf. o tema, sob o ângulo da extensão das imunidades tributárias da alínea “c” do inciso VI do artigo 150 aos contribuintes de fato, no RE 608.872/MG, relator ministro Dias Toffoli, pendente de julgamento.
- [16] STF – Pleno, ADI-MC 2.021/SP, relator ministro Maurício Corrêa, j. 25/8/1999, DJ 28/5/2001.
- [17] STF – Pleno, ADI-MC 2.599, relator ministro Moreira Alves, j. 1º/11/2002, DJ 13/12/2002.
- [18] STF – Pleno, ADI-MC 930, relator ministro Celso de Mello, j. 25/11/1993, DJ 31/10/1997.
- [19] STF – Pleno, ADI 1.467, relator ministro Sydney Sanches, j. 20/11/1996, DJ 14/3/1997.
- [20] STF – Pleno, ADI-MC 2.357, relator ministro Ilmar Galvão, j. 18/4/2001, DJ 7/11/2003.
- [21] STF – Pleno, ADI 3.809/ES, relator ministro Eros Grau, j. 14/6/2007, DJ 14/9/2007.

**Date Created**

28/01/2014