

**ICMS
GUERRA FISCAL
Redução da base de cálculo para fraudar a Constituição Federal
2ª Edição**

Edição Fundação Getúlio Vargas - SP / Escola de Direito
e Editora Max Limonad

Versão Papel

Para adquirir acesse:

www.livrariamaxlimonad.com.br

Copyright: Eurico Marcos Diniz de Santi

Copyright da presente edição: Editora Max Limonad

Capa: Equipe de produção Max Limonad,
em homenagem a capa clássica da Éditions Gallimard

ISBN PAPEL: 978-65-990366-1-3

SA235i Santi, Eurico Marcos Diniz de.
ICMS guerra fiscal: redução da base de cálculo
para fraudar a constituição federal. / Eurico Marcos
Diniz de Santi - São Paulo: Editora Max Limonad,
2020.

Autor.

Conclusões.

ISBN 978-65-990366-1-3

1. ICMS. 2. Impostos. 3. Tributário. I. Santi, Eurico

Marcos Diniz de

CDD 336.2

Conforme a Lei 9.610/98, é proibida a reprodução total e
parcial ou divulgação comercial, por qualquer meio, físico ou
eletrônico sem a autorização prévia e expressa da editora.

2020

**Max
Limonad**



Série Tributação & Desenvolvimento

FGV DIREITO SP

ESCOLA DE
DIREITO
DE SÃO PAULO

Conselho Editorial
Max Limonad

Celso Fernandes Campilongo
Tailson Pires Costa
Marcos Duarte
Célia Regina Teixeira
Jonas Rodrigues de Moraes
Viviani Anaya
Emerson Malheiro
Raphael Silva Rodrigues
Rodrigo Almeida Magalhães
Thiago Penido Martins
Ricardo Henrique Carvalho Salgado
Maria José Lopes Moraes de Carvalho

Eurico Marcos Diniz de Santi

ICMS
GUERRA FISCAL
Redução da base de cálculo para fraudar a
Constituição Federal

2ª edição



**ICMS
GUERRA FISCAL
Redução da base de cálculo para fraudar a Constituição Federal
2ª Edição**

Edição Fundação Getúlio Vargas - SP / Escola de Direito
e Editora Max Limonad

Versão Papel

Para adquirir acesse:

www.livrariamaxlimonad.com.br

Copyright: Eurico Marcos Diniz de Santi

Copyright da presente edição: Editora Max Limonad

Capa: Equipe de produção Max Limonad,
em homenagem a capa clássica da Éditions Gallimard

ISBN PAPEL: 978-65-990366-1-3

SA235i Santi, Eurico Marcos Diniz de.
ICMS guerra fiscal: redução da base de cálculo
para fraudar a constituição federal. / Eurico Marcos
Diniz de Santi - São Paulo: Editora Max Limonad,
2020.

Autor.

Conclusões.

ISBN 978-65-990366-1-3

1. ICMS. 2. Impostos. 3. Tributário. I. Santi, Eurico

Marcos Diniz de

CDD 336.2

Conforme a Lei 9.610/98, é proibida a reprodução total e
parcial ou divulgação comercial, por qualquer meio, físico ou
eletrônico sem a autorização prévia e expressa da editora.

2020

Eurico Marcos Diniz de Santi

**ICMS
GUERRA FISCAL**
**Redução da base de cálculo para fraudar a
Constituição Federal**

2ª edição

**Max
Limonad**
desde 1944



Sumário

Nota à 2ª edição	13
1. RESUMO EXECUTIVO.....	19
2. USO ABUSIVO DO CONCEITO-ESPETÁCULO “REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO” PARA FRAUDAR A CF 67, ILUDIR O CTN, CONTORNAR A COMPETÊNCIA DO STF E AFRONTAR O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE DO ART. 150 § 6º DA CF 88	25
2.1. HIPOCRISIA DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E AS 5 FUNÇÕES DO CONCEITO-SOLUÇÃO “REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO”: (i) driblar a “alíquota” uniforme do Senado Federal; (ii) contornar a exigência de lei estadual para alteração de “alíquotas”; (iii) desviar da exigência de lei estadual para “exclusão do crédito tributário”; (iv) iludir a regra que determina que a “isenção” decorre sempre de lei e (v) dificultar o controle de constitucionalidade do STF	27
2.2. Reação institucional contra os primeiros movimentos da guerra fiscal: (i) limites para a criação de isenções na EC 1/1969 e (ii) edição da LC 24/75	29
2.3. Garantias do contribuinte e da legalidade na nova ordem constitucional de 1988: a concessão de “redução de base de cálculo” passa a exigir “lei específica” e previsão em convênio CONFAZ, <i>ex vi</i> do art. 150, § 6º, combinado com o art. 155, XII, “g” da CF 88	31
2.4 A lacuna normativa sobre os casos de “lei específica” na proposta de Súmula Vinculante 69: a reação do STF à concessão de incentivos fiscais sem convênio.....	36
2.5. Desafios para o STF em face da decisão proferida no RE 635.688 com eficácia de repercussão geral à luz do primado	

da legalidade consagrado nos arts. 150 § 6º e 155, XII, “g” da CF 88 e a lacuna da PSV 6940

3. USO DA EXPRESSÃO “REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO” CONTRA O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE: UTILIZAÇÃO DO CONCEITO SOLUÇÃO “REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO” PARA “ADAPTAR” A CONSTITUIÇÃO FEDERAL AO INTERESSE DOS ESTADOS43

3.1. Ambiente da criação do ICM na CF 67, buscando evitar a guerra fiscal e garantir a aplicação da não cumulatividade45

3.2. Tentativa dos Estados de conceder isenções unilaterais e a reação do STF garantindo a não-cumulatividade: precedentes dos Ministros Rafael Mayer, Moreira Alves e Aliomar Baleeiro47

3.3. Edição da Emenda Passos Porto EC 23/83 e a preocupação dos Estados outorgarem fundamento constitucional para a restrição à não-cumulatividade nos casos de “isenção” e “não-incidência” da operação anterior 50

3.4. Edição da CF 88 e a instauração de nova restrição ao princípio da não-cumulatividade: agora, também a “isenção” e “não-incidência” relativa às operações ANTERIORES permitem a anulação do crédito.....51

3.5. Edição da Lei Kandir (LC 87/96) e revogação do dispositivo anterior do Convênio CONFAZ 66/88 que havia restringido a aplicação do princípio da não-cumulatividade em casos de “redução de base de cálculo”52

3.6. RE 161.257 do Min. Marco Aurélio e a confirmação da jurisprudência do STF em defesa da não-cumulatividade: o uso da expressão “redução da base de cálculo” no lugar de “isenção” e “não-incidência” é opção da técnica legislativa de competência dos Estados.....54

3.7. Reação dos Estados pelo RE 174.478/RS, no voto do Min. Cezar Peluso: redução do debate à equiparação teórica dos conceitos “redução de base de cálculo” e “isenção parcial”, sem aprofundar os efeitos adversos dessa equiparação que restringe a não-cumulatividade.....	55
4. USO DA EXPRESSÃO “REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO” CONTRA A LIVRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (152 DA CF): AMBIENTE DE INSEGURANÇA JURÍDICA CRIADO PELA SISTEMÁTICA DO ESTORNO UTILIZADA COM OBLÍQUO OBJETIVO DE ONERAR TÃO-SOMENTE AS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS	57
4.1. Art. 152 da Constituição Federal de 1988: a “Commerce Clause” brasileira presente também nas Constituições de 1967 e 1969	59
4.2. ADI 3.389/Rj, Min. Joaquim Barbosa (Café e Cesta Básica) e o abuso da expressão “redução de base de cálculo” pelo Rio de Janeiro como forma de discriminar a origem das mercadorias advindas de Minas Gerais: violação da livre circulação de mercadorias, <i>ex vi</i> do art. 152 da Constituição	60
4.3. ADI 4.628/Df, Min. Luiz Fux - Protocolo 21 - Comércio eletrônico e o abuso do poder de tributar dos estados como forma de discriminar a origem das mercadorias advindas de outros estados: violação da livre circulação de mercadorias <i>ex vi</i> do art. 152 da Constituição	64
4.4. Contraste entre os Convênios CONFAZ 139/93 e 128/94, revelando a lógica de auto legitimação dos convênios CONFAZ em cumplicidade com os estados para sistemática violação do art. 152 da Constituição Federal.....	65

5. O RE 635.688 E A AMBIGUIDADE SOBRE A COMPETÊNCIA DOS CONVÊNIOS CONFAZ, CRIANDO AMBIENTE DE INSEGURANÇA JURÍDICA PELA INDEFINIÇÃO NA INTERPRETAÇÃO DOS ARTIGOS 150 § 6º E 155, XII, “g”: A INOVAÇÃO NA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE SOBRE A IMPOSITIVIDADE DOS CONVÊNIOS	67
5.1. Exposição de motivos da LC 24/75 e razões legais que justificaram a criação da instância CONFAZ	69
5.2. Reação dos estados à impositividade dos Convênios CONFAZ e da Lei Complementar 24/75	71
5.3. Reação do Min. Moreira Alves à reação dos estados: a suprema corte impede a retomada da guerra fiscal decorrente da pretendida redução dos convênios a papel meramente autorizativo	72
5.4. A história do chefe Touro Sentado e a lógica perversa por detrás dos convênios autorizativos e da delegação de competência nos Convênios CONFAZ: os convênio devem ser condição suficiente para se excepcionar o primado da legalidade.....	75
5.5. CASOS DE DÚVIDA relativos ao ESTORNO de crédito pago na operação anterior à “redução de base de cálculo” e aplicação do § 1º da cláusula 1ª do Convênio 128/94	79
5.6. O Re 174.478 e centralidade do argumento sobre a equiparação dos fenômenos normativos da “isenção parcial” e da “redução da base de cálculo”: coadjuvância da discussão sobre a impositividade dos convênios	80
5.7. A surpresa no julgamento do Re 635.688: inovação sobre o caráter impositivo dos convênios	81

6. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA
PROPORCIONALIDADE EM SENTIDO ESTRITO PARA
JUSTIFICAR A MODULAÇÃO DOS EFEITOS NA
CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS: HISTÓRICO DE
APLICAÇÃO, JUSTIFICAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DA
REGRAS DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS PREVISTA NO
ARTIGO 27 DA LEI 9.86885

6.1. O STF determina a modulação dos efeitos *ex nunc*, pois a
presunção de legalidade das leis produzidas pelo Poder
Público não pode prejudicar o particular que seguiu tais
regras, mesmo após declaradas inconstitucionais89

6.3. Caso ADI 429/CE e formação de tendência
jurisprudencial do STF em matéria de defesa da segurança
jurídica do contribuinte no controle de constitucionalidade da
concessão de benefícios fiscais95

6.4. Possíveis reflexos jurídicos para a modulação dos efeitos
da Proposta de Súmula Vinculante 69 na interpretação do
artigo 150, § 6º da Constituição96

6.5. Aplicação do princípio da proporcionalidade em sentido
estrito no voto do Min. Barroso e reflexos no julgamento de
outros da modulação do RE 635.68898

7. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA
PROPORCIONALIDADE EM SENTIDO AMPLO
(NECESSIDADE E ADEQUAÇÃO) E MODULAÇÃO DOS
EFEITOS: SERIA A OPÇÃO DOS ESTADOS PELA VIA DO
CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO O CAMINHO
NECESSÁRIO E ADEQUADO PARA A RESTAURAÇÃO
DA LEGALIDADE?101

7.1. Exemplo esclarecedor: aplicação do Princípio da
Proporcionalidade aos casos em que o próprio executivo
ataca lei estadual para obter efeitos “*ex tunc*”102

7.2. Aplicação do Princípio da Proporcionalidade e modulação dos efeitos para o caso cesta básica: seria a opção dos estados pela via do contencioso tributário o caminho necessário e adequado para a restauração da legalidade?...	104
8. DEZ CONCLUSÕES INSTITUCIONAIS	107

Nota à 2ª edição

1. O PROJETO DE PESQUISA “NOSSA REFORMA TRIBUTÁRIA” DO NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS DA FGV DIREITO SP, AGRADECIMENTOS AOS PATROCINADORES E A PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 45 (PEC 45)

A segunda edição deste livro, revisada e atualizada, vem a público em momento oportuno: a Câmara dos Deputados e o Senado Federal constituíram, em fevereiro de 2020, pela primeira vez na história do Brasil, Comissão Mista formada por 25 deputados e 25 senadores, para propor a consolidação do texto da Reforma Tributária sobre o Consumo que extingue IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS, unifica todas as bases de incidência nacionais e cria o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

A Proposta de Emenda à Constituição 45 (PEC 45) de autoria do deputado Baleia Rossi e aprovada em 2019 pela Comissão de Constituição e Justiça, representa o avanço e consolidação da linha de pesquisa NOSSA REFORMA TRIBUTÁRIA do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV DIREITO SP (NEF/FGV), fundado em 2009 com o propósito de implementar a agenda “DIREITO & DESENVOLVIMENTO” à pedido do diretor-fundador da Escola, Prof. Ary Oswaldo Mattos Filho.

O projeto NOSSA REFORMA TRIBUTÁRIA surgiu entre o final de 2013 e o início de 2014 e contou com o apoio técnico e acadêmico do Professor Isaías Coelho (ex-secretário adjunto da Receita Federal do Brasil e ex-diretor de Tax do Fundo Monetário Internacional). No final de 2014, parte das ideias e do diagnóstico desta pesquisa ficaram consolidadas no meu livro “Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade:

Exercício do Controle Social, Rumo à Cidadania Fiscal”, publicado pela RT/Thomson Reuters.

Foi decisivo para o sucesso do projeto o apoio dos patrocinadores, que não só viabilizaram a pesquisa como também contribuíram academicamente durante os seminários do NEF/FGV: (i) Associação e Sindicato dos Auditores-Fiscais Tributários do Município de São Paulo (AAFIT SP); (ii) Barbosa, Müssnich Aragão Advogados (BMA); (iii) Demarest; (iv) Eurico Santi Advogados (v) Fleury, Coimbra & Rhomberg Advogados (FCR Law); (vi) Ferraz de Camargo e Matsunaga Advogados; (v) Gaia, Silva, Gaede & Associados Advogados; (vi) Machado Associados Advogados e Consultores; (vii) Machado, Meyer, Sendacz e Opice Advogados; (vii) Mannrich e Vasconcellos Advogados; (viii) Natura Cosméticos S/A; (xi) Neves & Battendieri Advogados; (x) Salusse, Marangoni, Parente e Jabur Advogados; (xi) Schneider, Pugliese, Sztokfisz, Figueiredo e Carvalho Advogados; (xii) Serur, Camara, Mac Dowell, Meira Lins, Moura e Rabelo Advogados; (xiii) Sindicato dos Auditores Fiscais de Rendadas do Estado de São Paulo (Sinafresp); (xiv) Stocche Forbes Advogados.

Enfim, a PEC 45 foi resultado da parceria do NEF/FGV com o Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), fundado em 2015 como think tank independente, com o objetivo de desenvolver estudos e propostas que ajudem a simplificar e aprimorar o sistema tributário brasileiro e o modelo de gestão fiscal do país, atuando de forma independente e imparcial, tendo como referência os interesses difusos da população brasileira, não defendendo o interesse específico de qualquer empresa, grupo ou setor econômico.

2. A GUERRA FISCAL DECORRE DA DESINTEGRAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO E DESRESPEITA O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

A atual prática da tributação promovida pelo sistema tributário constitucional brasileiro desintegrou a federação pelas

guerras fiscais, fomentadas pela falta de clareza na divisão das competências tributárias. A guerra fiscal corrói a base do Estado de Direito quando induz desrespeito à cláusula federativa do art. 152, que proíbe “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”, dispositivo previsto, sistematicamente, desde a primeira Constituição da República, em 1891.

O processo histórico de concretização do sistema tributário brasileiro não tem se mostrado adequado para realização dos valores supremos do Estado Democrático de Direito, anunciados na Constituição Federal de 1988, gerando distorções que atingem, direta e indiretamente, valores protegidos por cláusulas pétreas: (i) a forma federativa de Estado; (ii) o voto direto, secreto, universal e periódico, (iii) a separação dos Poderes e (iv) os direitos e garantias individuais.

O atual sistema tributário desvaloriza o voto, pois, não oferece transparência dos tributos pagos pelo cidadão que são recolhidos pelas pessoas jurídicas e embutidos nos preços de bens e serviços consumidos pelas pessoas físicas. Em razão disso, o tema da carga tributária é debatido especialmente no universo das pessoas jurídicas (empresas), restando excluído o cidadão/eleitor do debate e da deliberação sobre os tributos que incidem, especialmente, no consumo, nas eleições das três esferas federativas.

O design tributário desequilibra a separação de poderes, pois enseja a edição de extensa e complexa legislação nas três esferas, criando hiper-complexidade legislativa que retroalimenta e dificulta a atividade do Poder legislativo. Além disso, a falta de paradigma legal nacional gera múltiplos conflitos interpretativos na aplicação do direito nos três níveis de administração tributária, situação que, na prática, delega e sobrecarrega o Poder Judiciário que é convidado a se pronunciar sobre a interpretação final dos múltiplos fatos geradores e bases de cálculo vigentes no sistema tributário nacional.

Nesse ambiente, as leis não cumprem seu papel de regular claramente os critérios de tributação. O executivo não consegue aplicar, consolidar e regulamentar a lei de modo a oferecer segurança jurídica ao contribuinte. O Poder Judiciário já é caro e

está sobrecarregado com a tarefa de tornar-se a voz da legalidade prática, acumulando as tarefas de julgar, efetivamente legislar e cobrar as dívidas pela via do Executivo Fiscal.

Enfim, afeta direitos e garantias individuais em duas dimensões. De um lado, porque coloca em risco a concretização da garantia fundamental da legalidade: sem legalidade não há segurança jurídica nem direito. De outro, a falta de qualidade do sistema tributário atual implica deterioração progressiva das bases da arrecadação dos fiscos, colocando em risco investimento, financiamento e a manutenção dos direitos sociais e do sistema público de previdência. O colapso da arrecadação do financiamento do Estado induz colapso proporcional na realização do gasto público.

Na obra que ora se apresenta, identificam-se práticas tributárias que violam o Sistema Constitucional Tributário e o Estado Democrático de Direito, relacionadas ao ICMS e à expressão “redução da base de cálculo”: (i) há desrespeito ao princípio da legalidade, que exige lei específica para conceder redução de base de cálculo, ex vi do art. 150, § 6º da Constituição; (ii) há desrespeito ao princípio da não cumulatividade, ex vi do art. 155, § 2º, I da Constituição, na medida em que a equiparação da expressão “redução de base cálculo” à “isenção parcial” serve para burlar o texto legal; (iii) há desrespeito ao princípio federativo, ex vi do art. 152 da Constituição, que proíbe os Estados de utilizarem a redução da base de cálculo como barreira aos produtos de outros Estados, (iv) e, por fim, há desrespeito à cláusula de delegação de competência, ex vi dos arts. 150, §6º e 155, XII, g da Constituição, pois o fundamento dessa regra foi a busca de homogeneidade do ICMS por intermédio do CONFAZ: a prática “autorizativa” de cláusulas CONFAZ desnatura essa regra.

Nesse cenário, essa obra possui valor histórico e científico, pois permite a compreensão das faces da Guerra Fiscal e serve como ponto de partida para a formulação de pensamento crítico em prol da reforma tributária e do desenvolvimento econômico e social do Brasil.

3. PEC 45 E DIRETRIZES PARA O NOVO PARADIGMA SOBRE A QUALIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO: SIMPLICIDADE, TRANSPARÊNCIA, NEUTRALIDADE E EQUIDADE

SIMPLICIDADE indica facilidade e segurança jurídica para o contribuinte pagar seus tributos e cumprir seus deveres. **TRANSPARÊNCIA** para dar visibilidade à complexa relação entre direito, economia e política, de modo a identificar o verdadeiro titular do ônus da carga tributária e aprofundar o exercício da cidadania fiscal nas eleições. **NEUTRALIDADE** para que a tributação não atrapalhe o ambiente de negócios, incentivando a eficiente alocação do investimento e prevenindo a entropia do planejamento tributário. **EQUIDADE** para indicar que a tributação deve convergir para isonomia: de um lado, entre as pessoas físicas; de outro, entre as pessoas jurídicas

Tais diretivas, consolidadas na PEC 45, servem para orientar nosso horizonte de ação, rumo à construção do novo paradigma regulatório de sistema tributário nacional harmônico e coerente, alinhado com os valores supremos, os princípios fundantes e as cláusulas pétreas da Constituição Federal de 1988, rumo à igualdade que dignifica e justifica a própria noção de direito.

Genebra, 29 de fevereiro de 2020.

Eurico Marcos Diniz de Santi

Professor e Coordenador do NEF da FGV Direito SP e Diretor-fundador do Centro de Cidadania Fiscal - CCiF



1. RESUMO EXECUTIVO

Este estudo verifica que o uso ilegal e imoral da expressão “redução de base de cálculo” buscou legitimar procedimentos antidemocráticos e escusos da guerra fiscal. A guerra fiscal entre os Estados é uma prática que usa o direito, a imprecisão dos conceitos jurídicos e o caminho do contencioso tributário para conceder privilégios sem transparência e sem observância dos canais de coordenação federativa eleitos pela Constituição Federal.

Além disso, defendemos que o contencioso tributário (via autuação, recurso administrativo e processo judicial até a instância do STF) não é a via *adequada* nem *necessária* para se obter o efeito da equiparação entre “redução de base de cálculo” e “isenção-parcial”. O caminho *adequado* e *necessário* é a via legislativa, fazendo com que a legislação dos Estados e do CONFAZ alinhe-se à Constituição Federal e não o contrário.

O uso abusivo da expressão “redução de base de cálculo” por parte dos Estados repercute em 4 dimensões do fenômeno da “guerra fiscal”, afetando diretamente 4 dispositivos constitucionais: (i) há desrespeito ao princípio da legalidade que exige “lei específica” para conceder “redução de base de cálculo”, *ex vi* do art. 150, § 6º da CF 88; (ii) há desrespeito ao princípio da não-cumulatividade, *ex vi* do Art. 155, § 2º, inciso I, da CF 88, na medida em que a equiparação da “redução de base de cálculo” a “isenção-parcial” serve para “adaptar” a CF 88 à prática histórica das legislações estaduais em burlar as Constituições anteriores e o CTN; (iii) há desrespeito ao princípio federativo expresso no art. 152 da CF 88, que proíbe aos Estados estabelecerem diferença tributária em razão da origem do bem, dado que os Estados utilizam a “redução de base de cálculo” para criar barreiras aos produtos de outros Estados, mediante a glosa dos créditos superiores a 7% advindos das operações interestaduais tributadas a

12% e, até mesmo, de créditos advindos de operações internas tributadas a 18% e; (iv) há desrespeito à cláusula de delegação de competência, *ex vi* dos artigos 150 § 6º e 155, XII, “g” da CF 88, pois o fundamento ordenador dessa regra foi a busca da homogeneidade do ICMS através da criação da instância decisória coletiva do CONFAZ. A prática meramente “autorizativa” de cláusulas CONFAZ desnatura a razão de existir dos convênios CONFAZ, pois permite que tal competência seja novamente devolvida aos Estados.

O desrespeito ao princípio da legalidade pela manipulação do conceito “redução de base de cálculo” é flagrado sistematicamente em diferentes momentos dos últimos 50 anos. No cenário pós-promulgação da CF 67 e pós-vigência do Código Tributário Nacional (Lei 5172/66), o conceito-solução “redução de base de cálculo” surge com 5 funções alternativas: (i) driblar a alíquota uniforme a ser fixada pelo Senado Federal, *ex vi* do art. 24, § 4º da CF 67; (ii) contornar a exigência de lei estadual para alteração de alíquotas exigida pelo art. 97, IV, da Lei 5172/66 (CTN); (iii) desviar da exigência de lei estadual para “exclusão do crédito tributário”, *ex vi* do art. 97, VI, da Lei 5172/66 (CTN); (iv) iludir a regra que determina que a “isenção” decorre sempre de lei, *ex vi* do art. 176 da Lei 5172/66 (CTN) e; (v) dificultar o controle de constitucionalidade do STF, dado que havia à época dúvida acerca do cabimento de controle direto sobre meros “decretos”.

No cenário pós-vigência da LC 24/75, o conceito-solução “redução de base de cálculo” continuou ativo nas suas 5 funções para iludir a CF 67, o CTN e o STF, mas, agora, passível de ser veiculado na forma do convênio CONFAZ, *ex vi* do art. 1º, § 1º da LC 24/75.

Após a vigência da CF 88, o conceito-solução “redução de base de cálculo” permaneceu exercendo seu brilho para ludibriar a CF 88, o CTN e o STF, contudo, em razão da nova previsão do art. 150, § 6º da CF 88, que exigiu “lei específica” e “convênio”, também para conceder a “redução de base de cálculo”, tal prática dos Estados de despistar a lei e ignorar os convênios vem sendo qualificada como inconstitucional. Trata-se, justamente, do objeto da proposta de Súmula Vinculante nº. 69 do STF.

O desrespeito ao princípio da não-cumulatividade, *ex vi* do art. 155, § 2º, inciso I, da CF 88, configura-se pela estratégia de se colocar no primeiro plano do debate no STF a equiparação teórica entre “isenção” e “redução de base de cálculo” para ocultar a verdadeira intenção dos Estados: tornar cumulativo o ICMS, especialmente para as operações interestaduais por meio do estorno dos créditos efetivamente pagos nas operações anteriores. Se os Estados simplesmente respeitassem o art. 155, § 2º, Inciso VI, que proíbe alíquotas internas inferiores às alíquotas interestaduais, tal problema não aconteceria. A jurisprudência do STF nas vozes dos Min. Rafael Mayer (RE 107.122), Moreira Alves (RP 973) e Marco Aurélio (RE 161.031), sempre defendeu e consolidou a aplicação do princípio da não-cumulatividade.

Há desrespeito ao princípio federativo expresso no art. 152 da CF 88 que proíbe aos Estados estabelecerem diferença tributária em razão da origem do bem. No exemplo do RE 635.688, a opção de o Estado do Rio Grande do Sul optar por dispor em sua legislação interna por “redução de base de cálculo” para 7%, não autoriza a utilização indireta desse conceito para impor cumulatividade e, portanto, aumento de carga tributária especialmente para as operações interestaduais realizadas a 12%. Quando o Estado do RS reduz a carga tributária para 7%, abaixo das operações interestaduais a 12%, está, na prática, criando uma barreira alfandegária de 5% exclusivamente para as operações interestaduais. Ressalte-se que esse problema não ocorre se o Estado do RS mantém sua carga tributária das operações internas a 12%: é a redução para abaixo de 12%, combinada com o desrespeito à não cumulatividade, que configura a criação de discriminação tributária em razão da origem da mercadoria, ferindo o art. 152 da CF 88.

Há desrespeito à cláusula de delegação de competência, *ex vi* dos artigos 150 § 6º e 155, XII, “g” da CF 88, pois o fundamento ordenador dessa regra foi a busca da homogeneidade do ICMS através da criação da instância decisória coletiva do CONFAZ, contudo, a prática meramente “autorizativa” de cláusulas desnatura a razão de existir dos Convênios CONFAZ. A cláusula “autorizativa” é manobra jurídica que se presta a esvaziar a função do CONFAZ como instância decisória que deve regular a

conduta dos Estados, mediante a edição de regras obrigatórias ou proibitivas para disciplinar e homogeneizar a legislação do ICMS na federação. Contudo, o CONFAZ, contrariamente à lógica da criação da LC 24/75, da LC 87/96 e da jurisprudência do STF, procura contornar a cláusula constitucional que limita a atuação dos Estados através do recurso técnico normativo dessas “cláusulas autorizativas” que devolvem a competência do CONFAZ para a esfera discricionária dos Estados, esvaziando a finalidade impositiva original dos convênios. Se o constituinte tirou dos Estados a competência de auto definir benefícios fiscais e auto definir os limites da não cumulatividade, não pode pelo subterfúgio de cláusula autorizativa o convênio CONFAZ devolver essa competência para os Estados.

A análise histórica das decisões em que o STF efetuou a modulação dos efeitos demonstra que a principal preocupação da Corte é lidar com o princípio da aparência e da presunção de validade das normas jurídicas, que sempre há de pesar no prato da segurança jurídica, considerando o seu decorrente interesse social.

Segundo o art. 27 da Lei 9.868/99, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o STF modular os efeitos das declarações de inconstitucionalidade, restringindo seus efeitos ou decidindo que só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado.

Expressões jurídicas como “redução de base de cálculo” não nascem do nada, nem do vazio. Nascem de polos de poder constituídos e reconhecidos pela Constituição Federal. O texto da norma torna-se válido porque a autoridade pública competente para criá-lo disse que era válido.

A regra se torna lei porque foi publicada no diário oficial como se fosse lei. O erro, o engano ou a mentira em matéria de legalidade pela própria autoridade que pratica o ato faz parte de uma racionalidade distorcida que incentiva e incrementa a prática do abuso de poder legislativo. Mas tal manobra não pode justificar a impositividade desse ato em face do cidadão que não tem outra saída senão, por princípio, acatar a lei. A lei que existe presupõe-se conhecida e obrigatória para todos, *ex vi* do art. 3º da

Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro: “Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”.

Nenhuma autoridade pública pode se escusar de cumprir a própria lei, alegando que não a conhece, ou simples e oportunamente, alegando que a própria lei é inconstitucional, mas pode pleitear ao Supremo a modulação dos efeitos da própria regra inconstitucional.

Além disso, linha decisória dos recentes precedentes do STF sugerem que diante da presunção constitucional de validade das leis e da boa-fé do contribuinte, deve ser a modulação dos efeitos. Ocorre que o uso da expressão “redução de base de cálculo”, incorporado à legislação dos Estados (em oposição ao uso dos termos constitucionais “isenção” e “não-incidência”), desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, sinaliza legítimo direito ao crédito efetivamente pago para outro Estado na operação anterior. Cabia aos Estados adequar sua legislação à Constituição. Lavrar auto de infração e mudar a Constituição pela via do contencioso tributário como alternativa para evitar a adaptação da própria legislação aos ditames da Constituição não é conduta digna dos Estados.

É importante lembrar que os valores cobrados a título de ICMS integram obrigatoriamente o valor do produto final, ou seja, o tributo é repassado no preço ao consumidor. Ao final, é o consumidor que arca com o peso da carga tributária, de modo a ser denominado “contribuinte de fato”. Assim, a invalidação imediata dos estornos teria por efeito, em relação ao futuro, forçar os “contribuintes de direito” a reajustarem o valor de suas operações. Os imediatamente prejudicados seriam os consumidores (contribuintes de fato). Dessa forma, o julgamento da ADI 429 abre a discussão sobre a modulação temporal dos efeitos do RE 635.688. A declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal afeta, pois, tanto a segurança jurídica dos contribuintes de direito (empresas) como para o relevante interesse social dos efeitos da decisão para os contribuintes de fato (cidadão consumidor).

Enfim, é IMORAL¹ o estratagema dos Estados de implementar o uso do conceito “redução de base de cálculo”, pois como demonstram Tino Sanandaji (University of Chicago) e Björn Wallace (Stockholm School of Economics) no artigo *Fiscal Illusion and Fiscal Obfuscation: an Empirical Study of Tax Perception in Sweden*², trata-se de estratégia de ilusão e ofuscação para burlar os procedimentos de legitimação de escolha democrática e manter o público mal informado sobre o ônus tributário, mediante a “mispercepção” sistemática de parâmetros fiscais importantes que obscurecem e distorcem as escolhas do CONFAZ e das assembleias legislativas³.

1. Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. p. 402.

2. SANANDAJI, Tino. WALLACE, Björn. *Fiscal Illusion and Fiscal Obfuscation. An Empirical Study of Tax Perception in Sweden*. Disponível em: http://www.independent.org/pdf/tir/tir_16_02_5_sanandaji.pdf. Acesso em 06.04.2014.

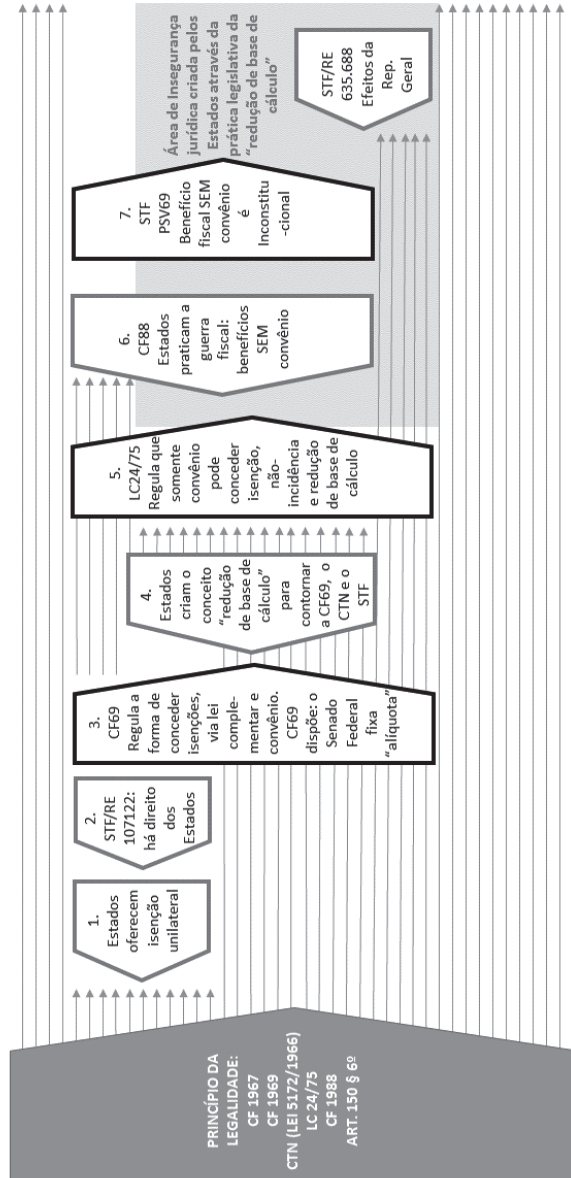
3. COELHO, Isaías no artigo: OFUSCAÇÃO TRIBUTÁRIA: Cálculo do ICMS “por dentro” é indefensável. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2013-ago-08/isaias-coelho-calculo-icms-dentro-indefensavel>>. Acesso em 21.03.2014.

2. USO ABUSIVO DO CONCEITO-ESPETÁCULO “REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO” PARA FRAUDAR A CF 67, ILUDIR O CTN, CONTORNAR A COMPETÊNCIA DO STF E AFRONTAR O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE DO ART. 150 § 6º DA CF 88

A figura na próxima página representa a polarização entre o poder normativo da Constituição, das Leis Complementares, das resoluções do Senado Federal, dos Convênios CONFAZ e do STF que buscam, por meio do princípio da legalidade, a homogeneidade e coordenação federativa e o poder normativo dos Estados que, contrariamente, buscam heterogeneidade e autonomia em relação a essas forças de caráter nacional.

A ideia desse fluxo é destacar o jogo de ação/reação: de um lado, o poder normativo sistemático das Constituições 1967, 1969, do CTN, da LC 24/75, da CF 88 e do STF; de outro, o esforço normativo dos Estados para se libertarem dessa coordenação federativa. Merece destaque a área no esquema destacada em verde claro, que representa a zona de insegurança jurídica criada pelo conceito-espetáculo “redução de base de cálculo”.

Abuso do conceito “redução de base de cálculo” para fraudar a CF69, iludir o CTN, contornar a competência do STF, afrontando o PRINCÍPIO DA LEGALIDADE (art. 150 § 6º)



2.1. HIPOCRISIA DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E AS 5 FUNÇÕES DO CONCEITO-SOLUÇÃO “REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO”: (i) driblar a “alíquota” uniforme do Senado Federal; (ii) contornar a exigência de lei estadual para alteração de “alíquotas”; (iii) desviar da exigência de lei estadual para “exclusão do crédito tributário”; (iv) iludir a regra que determina que a “isenção” decorre sempre de lei e (v) dificultar o controle de constitucionalidade do STF

Chamamos conceito-solução à expressão “redução de base de cálculo” pois, trata-se de encenação pública que impressiona e é destinada a entreter seus destinatários. Contudo, o uso dessa expressão não tem justificativa legal.

Importa destacar 5 (cinco) funções que explicam o surgimento da expressão “redução de base de cálculo”, no alvorecer da guerra fiscal, como conceito-solução para que os Estados iludissem a Constituição Federal (1967) e o Código Tributário Nacional (CTN - Lei 5172/66): (i) driblar a alíquota uniforme a ser fixada pelo Senado Federal, *ex vi* do art. 24, § 4º da CF 67; (ii) contornar a exigência de lei estadual para alteração de alíquotas exigida pelo art. 97, IV, do CTN; (iii) desviar da exigência de lei estadual para “exclusão do crédito tributário”, *ex vi* do art. 97, VI, do CTN; (iv) iludir a regra que determina que a “isenção” decorre sempre de lei, *ex vi* do art. 176 do CTN e; enfim, (v) dificultar o controle de constitucionalidade do STF, dado que havia à época dúvida acerca do cabimento de controle direto sobre os meros “decretos” que veiculavam as oportunas “reduções de base de cálculo”.

A primeira função do conceito “redução de base de cálculo” surgiu na forma de reação normativa dos Estados ao dispositivo da CF 67 que determinava a uniformidade das alíquotas do ICM em todo território nacional para todas as mercadorias:

Art. 24. [...]

§ 4º - A alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias; o Senado Federal, através de resolução tomada por iniciativa do Presidente

da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, para as operações interestaduais e para as operações de exportação para o estrangeiro.

Tal prática normativa, portanto, servia para driblar essa restrição constitucional aplicável à escolha da “alíquota” pelo Senado Federal. Nessa lógica, como “redução de base de cálculo” não é o mesmo que “fixação da alíquota”, os Estados estariam livres das amarras da uniformidade e do legítimo debate político no âmbito do Senado para estabelecerem as distinções que lhes fossem convenientes.

A segunda função do conceito “redução de base de cálculo” foi contornar o princípio da legalidade, *ex vi* do inciso IV do art. 97 do CTN, Lei 5172 de 1966, que determinava que somente a lei poderia fixar a alíquota do tributo:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

A terceira função do conceito “redução de base de cálculo” foi contornar o princípio da legalidade, *ex vi* do inciso VI, do art. 97 do Código Tributário Nacional, que determinava que somente a lei poderia estabelecer a “exclusão do crédito tributário”:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

A quarta função do conceito “redução de base de cálculo” foi contornar a exigência de lei estadual para outorga de isenções, pois segundo o art. 176 do CTN, a isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos para sua concessão. Ou seja, a criação e o uso do termo “redução de base de cálculo”, surgiu justamente porque os Estados queriam oferecer o mesmo benefício prático, mas não queriam usar o termo isenção para não se submeter aos efeitos colaterais do princípio da legalidade.

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

A quinta função do conceito “redução de base de cálculo” foi dificultar o controle de constitucionalidade do STF, dado que havia à época dúvida acerca do cabimento de controle direto sobre meros “decretos” que permitiam a “redução da base de cálculo”, posto que em razão das 4 funções anteriores, os Estados poderiam definir a “alíquota” ou hipóteses de “isenções” sem “lei” que os sujeitasse ao controle ostensivo do STF.

Enfim, registre-se que o conceito “redução de base de cálculo” nasceu e foi introduzido pela estratégia normativa dos Estados manobram o direito através de instrumentos infralegais com o objetivo de contornar a CF 67 e o CTN, de modo a instrumentalizar o exercício da guerra fiscal, assinalando o prenúncio do embate federativo que vivemos nos dias de hoje e que é objeto da Proposta de Súmula Vinculante nº. 69 do STF.

2.2. Reação institucional contra os primeiros movimentos da guerra fiscal: (i) limites para a criação de isenções na EC 1/1969 e (ii) edição da LC 24/75

Como forma de reação aos primeiros movimentos normativos dos Estados concederem isenções de modo unilateral e sem controle centralizado, no recém instalado regime da CF 67,

surgiu a Emenda Constitucional nº. 01/1969 (EC 01/69), restringindo o procedimento de concessão de isenções, mediante a impositividade de convênios regulados em lei complementar:

Art. 23. [...]

§ 6º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

Assim, o constituinte derivado e o legislador infraconstitucional passaram a enfrentar a tensão entre a ânsia dos Estados pelo desprendimento frente à União e a imperatividade de se estabelecer harmonia e segurança de tratamento jurídico numa Federação de dimensões continentais.

Como a vontade política dos Estados está representada no Senado Federal, assim como a vontade popular direta está representada na Câmara dos Deputados, a edição de lei complementar de normas gerais foi o instrumento identificado como adequado para estabelecer as regras de formação do compromisso e do consenso necessários à legitimação dos benefícios fiscais.

Foi dessa forma que surgiu a LC 24/75, sob o fundamento do § 6º introduzido pela EC 01/69 no art. 23 da CF/67, estabelecendo que “isenções” e “redução de base de cálculo” somente poderiam ser concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.
Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

- III - à concessão de créditos presumidos;
- IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;
- V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Note-se que a edição da LC 24/75 não alterou substancialmente a funcionalidade do conceito “redução de base de cálculo”, que ficou apenas restrito ao procedimento de convênio CONFAZ, mas que manteve suas funções originais para driblar a alíquota uniforme fixada pelo Senado Federal, contornar a exigência de lei estadual para alteração de alíquotas e dispensar a exigência de lei estadual para concessão de isenções.

2.3. Garantias do contribuinte e da legalidade na nova ordem constitucional de 1988: a concessão de “redução de base de cálculo” passa a exigir “lei específica” e previsão em convênio CONFAZ, *ex vi* do art. 150, § 6º, combinado com o art. 155, XII, “g” da CF 88

Conforme exposto, desde a vigência da LC 24/75 a “redução da base de cálculo” passou a exigir expressa e anterior anuência em Convênio CONFAZ. Contudo, como controlar atos normativos infralegais dos Estados que veiculavam “redução de base de cálculo” sem lei?

Uma das facetas do primado da legalidade é justamente ofertar publicidade às regras tributárias, permitindo o controle social da administração tributária. A concessão de benefícios sem lei torna o contribuinte cúmplice da ilegalidade estatal e, ao mesmo tempo, impede o controle de outras administrações tributárias estranhas à transação celebrada em torno do fato gerador beneficiado pelo fenômeno da “redução da base de cálculo”.

Essa é a principal razão do êxito do termo experimental “redução de base de cálculo” que consolidou seu uso nos últimos 50 anos: como sempre se presta a reduzir a carga tributária, não é atacado pelos contribuintes, só encontrando resistência por

parte das administrações tributárias prejudicadas pelo deslocamento do setor produtivo que tais desonerações ensejam.

Foi no sentido de restaurar o primado da legalidade e combater a guerra fiscal que a CF 88 recepcionou expressamente o conceito “redução de base de cálculo”, exigindo a partir de sua promulgação, além do convênio CONFAZ, também lei específica.

A exigência de lei específica para concessão de “redução de base de cálculo” está prescrita no art. 150 § 6º da CF 88. Estão em jogo, basicamente, a interpretação dos seguintes trechos da Constituição Federal de 1988:

- a. sentido e alcance de “lei específica” no art. 150 § 6º da CF 88, em destaque:

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

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido **mediante lei específica**, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

- b. sentido e alcance de “sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g”, na segunda parte do art. 150 § 6º da CF 88, em destaque:

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

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou

contribuição, **sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.**

- c. Sentido o alcance da expressão “deliberação dos Estados” prevista no art. 155, XII, “g” da CF 88, em destaque:

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

XII - cabe à lei complementar:

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

A análise conjunta de tais dispositivos constitucionais permite a formulação de três perguntas: (i) há o convênio expresso nos termos da parte final do art. 150 § 6º? (ii) há delegação da Constituição permitindo convênio autorizativo ou o convênio é obrigatório? (iii) há a necessidade de “lei específica” estadual para instituir o benefício? Esses três questionamentos são expressos na tabela abaixo.

TABELA I - CASOS DE DÚVIDA relativos à INSTITUIÇÃO de “redução de base de cálculo” e aplicação da Cláusula 1ª do Convênio 128/94:

Casos Criação	Há convênio nos termos da parte final do art. 150 § 6º?	A CF 88 permite convênio autorizativo ou o convênio é obrigatório?	Há a necessidade de “lei específica” estadual para instituir o benefício?	Solução Normativa ou verificação de dúvida sobre a o julgado RE 635688 do STF:
CRI	SIM, há convênio	SIM, a CF permite convênio autorizativo	SIM, há lei específica	CONSTITUCIONAL? pode convênio meramente autorizativo?

Casos Criação	Há convênio nos termos da parte final do art. 150 § 6º?	A CF 88 permite convênio autorizativo ou o convênio é obrigatório?	Há a necessidade de “lei específica” estadual para instituir o benefício?	Solução Normativa ou verificação de dúvida sobre a o julgado RE 635688 do STF:
CR2	SIM, há convênio	SIM, a CF permite convênio autorizativo	NÃO há lei específica	CONSTITUCIONAL? pode convênio meramente autorizativo, mas SEM LEI?
CR3	SIM, há convênio	NÃO há delegação: os convênios são obrigatórios	SIM, há lei específica	CONSTITUCIONAL convênio é obrigatório e HÁ LEI
CR4	SIM, há convênio	NÃO há delegação: os convênios são obrigatórios	NÃO há lei específica	CONSTITUCIONAL? pode convênio obrigatório, mas SEM LEI?
CR5	NÃO há Convênio	SIM, a CF permite convênio autorizativo	SIM, há lei específica	INCONSTITUCIONAL (SEM CONVÊNIO)
CR6	NÃO há Convênio	SIM, a CF permite convênio autorizativo	NÃO há lei específica	INCONSTITUCIONAL (SEM CONVÊNIO)
CR7	NÃO há Convênio	NÃO há delegação: os convênios são obrigatórios	SIM, há lei específica	INCONSTITUCIONAL (SEM CONVÊNIO)
CR8	Não há Convênio	NÃO há delegação: os convênios são obrigatórios	NÃO há lei específica	INCONSTITUCIONAL (SEM CONVÊNIO)

A análise da Tabela I, acima, ajuda a compreender o problema.

Os Casos CR5, CR6, CR7 e CR8 são claramente INCONSTITUCIONAIS, pois nesses 4 casos há ausência de convênio, situação que o STF já se manifestou e é objeto da proposta de Súmula vinculante 69.

Em relação ao Caso CR3 também não há dúvida que se trata de combinação CONSTITUCIONAL, vez que representa a combinação em que há convênio obrigatório e há lei específica.

Restam os Casos CR1, CR2 e CR4 em que há dúvida plausível.

No caso CR1, há convênio, o convênio é autorizativo e há lei específica do Estado determinando a “redução da base de cálculo”. Aqui, há a dúvida se o convênio pode delegar à lei específica do Estado a concessão do benefício, mas esse tema será tratado no item 5: sobre a impositividade dos convênios CONFAZ. Adianto que não, pois entendo que os convênios CONFAZ são impositivos.

Interessa-nos, aqui, os casos de criação de incentivo: CR2 e CR4. Em CR2: há convênio, o convênio é facultativo e não há lei específica do Estado. Em CR4: há convênio, o convênio é obrigatório e não há lei específica.

Diante desses dois casos (CR2 e CR4) ficam expostas três ordens de questões: (i) a simples existência de convênio dispensa a exigência de “lei específica” estadual para dispor sobre redução de base de cálculo expressa no art. 150 § 6º? (ii) o princípio da legalidade em matéria de ICMS para redução da base de cálculo é afastado apenas em face de convênios obrigatórios? (iii) a exigência de “lei específica” para “redução da base de cálculo” independe de convênios?

Em minha opinião a resposta está no caput do art. 150: **“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:”**. Ou seja, a legalidade é uma garantia assegurada ao contribuinte. A legalidade não é opção para os Estados. Mais. É garantia que assegura que benefícios fiscais também são matéria de lei, pois se alguns deixam de pagar outros terão de pagar por eles. Nesse sentido, só identifico uma interpretação possível para

o art. 150 § 6º combinado com o Art. 155, XII, “g”: a edição de lei específica é um imperativo que tão-somente pode ser afastado se o convênio CONFAZ for impositivo e, sendo assim, não seria admitido convênio meramente autorizativo.

2.4 A lacuna normativa sobre os casos de “lei específica” na proposta de Súmula Vinculante 69: a reação do STF à concessão de incentivos fiscais sem convênio

No exercício de seu mandato como Presidente do STF, o Ministro Gilmar Mendes encaminhou aos demais ministros da Corte um levantamento das ações diretas de inconstitucionalidade relacionadas à guerra fiscal. A proposta era julgar essas ações numa pauta concentrada, de modo a facilitar o reconhecimento de eventuais violações do art. 155, § 2º, XII, “g” da CF 88 (ausência de convênio interestadual imprescindível à concessão de benefícios fiscais do ICMS).

Dentre os méritos da proposta do Min. Gilmar Mendes, dois em especial continuam atuais. Um deles é o enfrentamento de uma considerável parcela do estoque de processos do STF. Veja-se que em janeiro de 2015, quase cinco anos após o término da presidência do Min. Gilmar Mendes, o contencioso constitucional sobre guerra fiscal é elevado: um partido político ajuizou nada menos do que seis ações naquele mês.

O outro é o enfrentamento dos efeitos prejudiciais que a luta fratricida entre os estados causa à população, quer pelo aumento de preços em decorrência da insegurança jurídica, quer pela desaceleração econômica redutora da criação de empregos diretos e indiretos.

O julgamento de ações diretas em que se sustenta a violação do art. 155, § 2º, XII, “g” da Constituição é relativamente simples. Cabe aos julgadores indagar se determinado benefício fiscal tem amparo em prévio convênio interestadual, celebrado no âmbito do CONFAZ.

Com a grande carga de processos sobre o tema, cada Presidência teria que preparar pauta semelhante, a cada dois anos. Até o advento da súmula vinculante, essas pautas temáticas eram a única solução disponível para enfrentar o problema.

Com a superveniência da EC 45/09, o Min. Gilmar Mendes propôs a aprovação do seguinte enunciado de súmula vinculante:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido **sem prévia aprovação em convênio** celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.

Contudo, conforme o exposto no item anterior, o enunciado da Proposta de Súmula Vinculante nº 69 propõe resposta apenas para 50% dos problemas (casos CR4, CR5, CR6 e CR8 da Tabela I). Seria interessante que se aproveitasse a edição desta súmula para que o STF também deliberasse sobre a necessidade ou não de “lei específica”, bem como sobre a impositividade dos convênios.

Assim, a aprovação da proposta de súmula acima indicada constituiria o modo mais eficiente de combate à guerra fiscal municada por benefícios sem amparo em convênio e sem lei. Adicionalmente, os entes federados não poderiam mais lançar mão das revogações das legislações impugnadas, como estratégia para frustrar a jurisdição constitucional.

O Procurador-Geral da República, Dr. Rodrigo Janot, manifestou-se não apenas a favor da aprovação do enunciado proposto pelo Ministro Gilmar Mendes na Proposta de Súmula Vinculante nº. 69, mas também pela importância do tratamento uniforme do ICMS⁴:

4. Lê-se no parecer oferecido nos autos da PSV 69: “Preliminarmente, é desnecessário o sobrestamento do feito até que sejam analisadas outras ações que envolvem a aprovação de convênios ainda pendentes de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal. Convém destacar, no ponto, a ADPF 198, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, ajuizada em impugnação aos arts. 2º, § 2º, e 4º da Lei Complementar 24/75, que parece ser a principal e mais específica ação sobre a constitucionalidade da exigência de unanimidade de votos dos representantes dos Estados nas reuniões do CONFAZ para a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS. Nos autos da ADPF 198, a Procuradoria-Geral da República manifestou-se pela improcedência do pedido, ao argumento de que a exigência de decisão unânime dos Estados representados nas reuniões do CONFAZ não

Não é demais destacar em relação ao ICMS, que a sua disciplina merece tratamento uniforme, especialmente no que diz respeito às hipóteses de concessão de benefícios. Como destacou o Ministro Sepúlveda Pertence, em voto proferido no julgamento do pedido cautelar formulado na ADI 773: [...] Além disso, é extremamente perigosa a posição de que o Estado-membro ou o Distrito Federal detêm competência plena para legislar sobre benefícios e isenções de ICMS, em função, ou não, de convênios, e de que as únicas limitações constitucionais são as alíquotas mínimas e máximas. Com efeito, o seu acolhimento pela Suprema Corte implicaria o reconhecimento de uma ampla e irrestrita competência exoneratória dos Estados-membros em matéria de ICMS.

Em reação ao posicionamento do Procurador-Geral da República, os estados, reunidos no CONFAZ e no Senado, temem as consequências econômicas da aplicação linear e efetiva da jurisprudência da Corte acerca da imprescindibilidade dos convênios para validar os benefícios tributários.

Em 20.05.2014, durante reunião da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal (CAE), o senador Luiz Henrique (PMDB/SC) assim se manifestou acerca dos impactos da Proposta de Súmula Vinculante nº. 69:

Caso o verbete sumular venha a ser aprovado, poderá ser instaurado verdadeiro caos jurídico e econômico, com desemprego em massa, conforme demonstram as dezenas de manifestações de empresas e entidades governamentais e de classe formalizadas junto ao Supremo Tribunal

viola o princípio democrático, pois tem o objetivo - legítimo - de assegurar o pacto federativo, mediante a inibição da “guerra fiscal” entre os Estados. De todo modo, ainda que o Supremo assente, no caso de julgar procedente o pedido da ADPF, que a exigência de quórum unânime é violadora de preceito fundamental, os efeitos projetados da presente proposta de súmula vinculante não serão alterados. [...]. Também a Procuradoria-Geral da República tem buscado dar concretude à regra insculpida na proposta. Prova disso, além das diversas manifestações ofertadas nas ADIs supracitadas e na ADPF 198, são as ADIs propostas em impugnação a leis estaduais que concedem benefícios fiscais de ICMS à revelia do CONFAZ, a exemplo da ADI 3.637, que questionava a Lei Estadual do Rio de Janeiro 4.533/2005, conhecida como Lei Rosinha.

Federal a propósito daquela Proposta de Súmula Vinculante.

Além disso, quero salientar que estudos econômicos elaborados por instituições como a Fundação Getúlio Vargas alertam para esse verdadeiro caos que se instalaria. Vejamos, por exemplo, o estudo “Impactos Socioeconômicos da Suspensão dos Incentivos Fiscais”, de setembro de 2001, editado pela Fundação Getúlio Vargas.

Isso porque os contribuintes poderiam ser obrigados a recolher os valores dispensados do passado, que, muitas vezes, foram empregados em empreendimentos financiados com os incentivos estaduais ou repassados aos preços de produtos e serviços, de forma a reduzi-los.

Grande parte das empresas não teria como pagar essa conta, de sorte que a cobrança forçada da dívida pretérita poderia consumir o seu patrimônio, em prejuízo de suas atividades e do emprego e da remuneração dos trabalhadores que delas dependem.

Ademais, projetos desenvolvidos em regiões distantes dos grandes centros consumidores com o auxílio de incentivos estaduais poderiam ser descontinuados por falta de condições de competição com empresas estabelecidas em locais mais próximos ao mercado, em virtude dos maiores custos logísticos envolvidos.

Outro estudo da Fundação Getúlio Vargas, intitulado “Análise de Incentivos Fiscais Estaduais e Isonomia Competitiva entre Estados no Brasil”, de dezembro de 2012, explica que as empresas preferem se instalar em áreas economicamente mais adiantadas e mais próximas aos centros consumidores e também aos corredores de exportação, aos portos e às demais instalações de caráter logístico, já que os custos envolvidos são menores.

Com efeito, em 17.12.2014, a CAE encaminhou ao STF o Ofício 221/2014/CAE, com pedido para que a Suprema Corte faça uma deferência à competência legislativa do Congresso como instância por excelência para a resolução da guerra fiscal.

O ofício reforça a constitucionalização do argumento acerca dos riscos sociais e econômicos da quebra de expectativas legítimas em matéria de benefícios fiscais. Mesmo as autoridades

fiscais não estão alheias ao problema, que não se reduz a mero interesse patrimonial disponível de um punhado de contribuintes.

Conforme percebido pela CAE do Senado, também estão em jogo empregos locais, assim como o bem-estar da população, decorrente do aumento na oferta e na qualidade dos serviços que costuma acompanhar o desenvolvimento econômico.

2.5. Desafios para o STF em face da decisão proferida no RE 635.688 com eficácia de repercussão geral à luz do primado da legalidade consagrado nos arts. 150 § 6º e 155, XII, “g” da CF 88 e a lacuna da PSV 69

O primeiro desafio do STF, em face da decisão proferida no RE 635.688 com eficácia de repercussão geral, será definir a abrangência e eficácia dos efeitos desta decisão. A mesma solução valerá para todos os contribuintes do ICMS de todos os Estados do Brasil, ou vale apenas para os contribuintes do Estado do Rio Grande do Sul que estão sujeitos à Lei gaúcha 8.820/89?

O segundo desafio diz respeito à adequação e necessidade do uso criativo da expressão “redução de base de cálculo” e da eleição da via do contencioso tributário para equiparar o conceito a “isenção”, no lugar de simplesmente adequar a legislação interna do Estado à Constituição Federal.

O terceiro desafio está na necessidade (ou não) de “lei específica” para concretização do benefício da “redução de base de cálculo”, *ex vi* do art. 150, § 6º, combinado com o art. 155, XII, “g”. Conforme exposto no Item 2.3, tal situação diz respeito à própria interpretação do princípio da legalidade em matéria de incentivos. Neste sentido, o Min. Luís Roberto Barroso já adiantou seu voto no próprio RE 635.688:

E a minha segunda compreensão é a de que os convênios têm natureza autorizativa e não impositiva, e, consequentemente, **não dispensam lei em sentido formal** para a concretização dos benefícios neles, convênios, previstos, tal qual exigido pelo artigo 150, § 6º.

O quarto e último desafio em matéria de aplicação do princípio da legalidade é o STF dispor a respeito da lacuna normativa que surge em face da ausência do termo “lei específica” na Proposta de Súmula Vinculante nº. 69. Tal deliberação é importante pois a guerra fiscal tem várias dimensões: uma delas é a criação de incentivos sem previsão em convênios CONFAZ; outra é a criação silenciosa de incentivos SEM LEI ESPECÍFICA estadual que trate expressamente da matéria e, consequentemente, sem a responsabilização necessária do poder legislativo aos reflexos dos benefícios tal qual exige a Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001) (Vide Lei nº 10.276, de 2001)

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em

vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

Vale advertir que a Lei de Responsabilidade Fiscal tem forma de lei complementar e deve ser interpretada em harmonia com a LC 24/75 e a LC 87/96, exigindo além de “lei específica”, a demonstração da dimensão da renúncia e as formas de compensação para qualquer anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

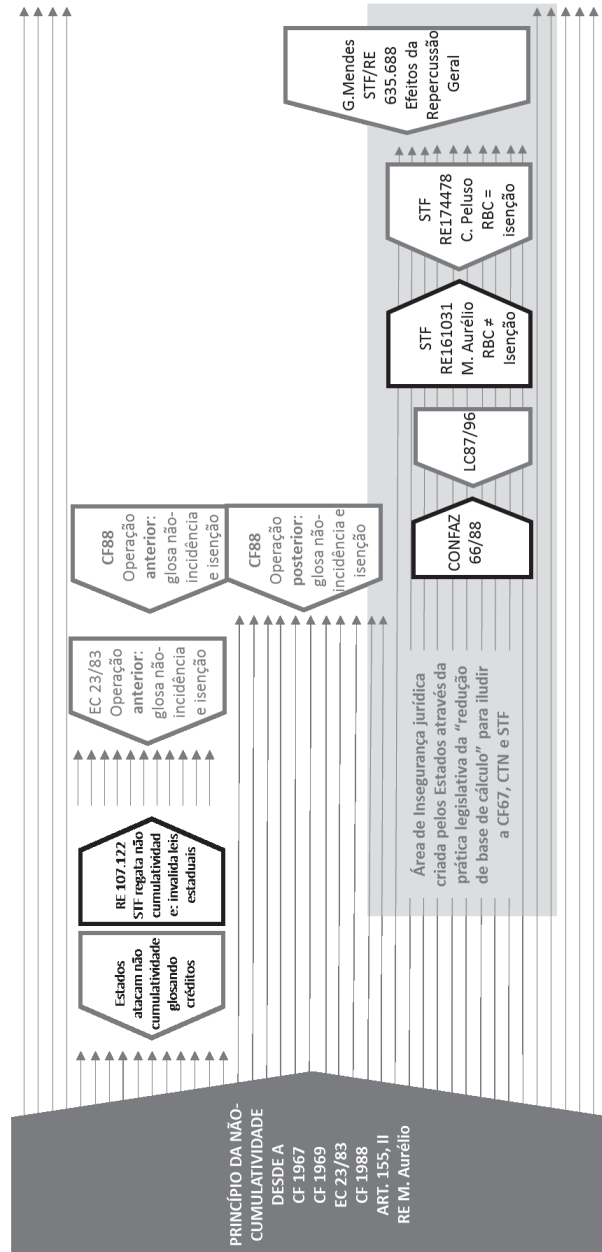
3. USO DA EXPRESSÃO “REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO” CONTRA O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE: UTILIZAÇÃO DO CONCEITO SOLUÇÃO “REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO” PARA “ADAPTAR” A CONSTITUIÇÃO FEDERAL AO INTERESSE DOS ESTADOS

A figura na próxima página representa a progressiva restrição ao princípio da não-cumulatividade, destacando como ele foi restringido pela EC 23/83, ao dispor que operações isentas não gerariam direito a crédito e depois pela CF 88, que ampliou esta anulação ao determinar o estorno dos créditos, também em relação às operações anteriores à “isenção”.

Esta imagem também acusa a lógica dos Estados em buscarem, pela via oblíqua do contencioso tributário e dos efeitos da repercussão geral, a restrição ao princípio da não-cumulatividade através da equiparação entre os conceitos de “redução de base de cálculo” e “isenção”.

Por fim, ela revela a consolidação da jurisprudência do STF em defesa do princípio da não-cumulatividade, demonstrando que a estratégia dos Estados em equiparar “redução de base de cálculo” a “isenção-parcial” tem por objetivo “adaptar” a CF 88 à prática legislativa dos Estados para restringir a não-cumulatividade e arrecadar mais: deveria ser o contrário!

Abuso do conceito “redução de base de cálculo” como forma jurídica para afrontar o PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE (art. 155, II)



3.1. Ambiente da criação do ICM na CF 67, buscando evitar a guerra fiscal e garantir a aplicação da não cumulatividade

A introdução do ICM pela EC 18/65 teve por objetivo amenizar os efeitos negativos da incidência multifásica e cumulativa dos tributos incidentes sobre o consumo. Essa estrutura anteriormente vigente ocasionava verticalização das estruturas empresariais, o que prejudicava a livre-iniciativa pelo desequilíbrio da concorrência, as condições de negociação trabalhista pela redução das ofertas de emprego e o desenvolvimento de novas tecnologias.

Para assegurar que a tributação fosse neutra, sem fomentar a concentração empresarial, o ICM foi originalmente desenhado com inspiração na *Taxe sur le Valeur Ajoutée* - TVA francesa. Em termos amplos, a racionalidade por detrás de tais tributos é a não-cumulatividade dos valores que resultaria da cobrança do tributo em cada um e todos os elos da cadeia produtiva.

A Guerra Fiscal não é nova. Conforme atesta Rubens Gomes de Sousa, no histórico texto “Reforma Tributária no Brasil”, o sistema tributário brasileiro era dividido em três áreas: federal, estadual e municipal, cada uma compreendendo certo número de impostos definidos na Constituição por conceitos meramente jurídicos e não econômicos:

Teoricamente, essas áreas eram rigidamente separadas e distintas, e os impostos incluídos em cada uma eram diferentes dos das outras. **Na prática, porém, a interpretação ocorria entre elas, e impostos de governos diferentes, quando não os de um mesmo govêrno, efetivamente se sobrepunham.** Exemplo típico eram o imposto federal de consumo e o imposto estadual de vendas e consignações: ambos incidiam sobre a circulação de mercadorias, havendo entre eles apenas a diferença formal de restringir-se o imposto do Estado à circulação por venda.

O autor do Código Tributário Nacional aponta que, à época, a causa principal dessa Guerra Fiscal eram as distorções dos conceitos jurídicos e das interpretações judiciais:

A causa principal dessa situação era o fato, já notado, de definir a Constituição os impostos por critérios jurídicos e não econômicos. Isso possibilitava distorções de conceitos jurídicos, ou de interpretações jurisprudenciais, que conduziam à coexistência de impostos formalmente distintos mas substancialmente idênticos.

Ainda neste texto, Rubens Gomes de Sousa registra a crença de procurar resolver o problema das operações interestaduais através do novo ICM, de modo a resgatar a unidade nacional e eliminar “subterfúgios legais” dos Estados que davam lugar à discriminação de mercadorias objeto de operações interestaduais:

Espera-se que a substituição do impôsto de vendas por um impôsto sôbre a circulação, independente do conceito jurídico de venda, venha eliminar o problema, já que a sua cobrança será possível a ambos os Estados. Todavia, a fim de equilibrar o montante do impôsto do Estado produtor (arrecadado sôbre o valor integral da transferência) e do Estado consumidor (sôbre a fração ao preço de venda correspondente ao valor agregado), e de evitar uma excessiva oneração do consumidor final, a Emenda n. 18 submete o impôsto sôbre as transferências interestaduais a uma alíquota limite, fixada pelo Senado Federal nos termos do que disponha a lei complementar. O impôsto federal de consumo era, como foi dito, um tributo sôbre a circulação de mercadorias, distinto do impôsto estadual sôbre as vendas apenas pela circunstância formal de ser a incidência dêste último limitada à circulação através de venda.

O autor encerrou esse texto com uma frase curiosa: “*A contingência comum a todos os empreendimentos humanos é que só a experiência prática lhes pode confirmar os objetivos*”. A profecia fez-se fato: a prática do Brasil nos últimos anos foi se perder, novamente, na areia movediça da Guerra Fiscal.

Assim, com o advento da CF 67, consagrou-se o modelo de cálculo que considerava os valores cobrados a título de imposto como relevantes para se obter a neutralidade tributária. Confirmam-se os textos da Constituição de 1967 e da EC 01/1969:

CF/1967

Art. 24. [...].

§ 5º - O imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior.

EC 01/1969

Art. 23. [...].

II - operações 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 por outro Estado.

3.2. Tentativa dos Estados de conceder isenções unilaterais e a reação do STF garantindo a não-cumulatividade: precedentes dos Ministros Rafael Mayer, Moreira Alves e Aliomar Baleeiro

Um dos primeiros litígios relativo ao novo ICM(S) enfrentado pelo Judiciário e resolvido pelo STF versou sobre o alcance do princípio da não-cumulatividade, no tocante à palavra “cobrado”. Estados e o Distrito Federal pretendiam que a concessão de benefícios fiscais reduzisse o valor dos créditos gerados em cada operação, por duas razões. Primeiro porque, em relação às operações interestaduais, os entes tributantes sentiam-se pouco à vontade para dar alcance econômico pleno aos benefícios concedidos por seus pares, concorrentes na atração de investimentos, na geração de empregos e no fomento da arrecadação. Segundo porque, quanto às operações internas, os entes federados eram favoráveis ao chamado “efeito de recuperação” que, na prática, mantinha ou aumentava a carga tributária global de um

ciclo produtivo em que uma ou mais etapas fossem paradoxalmente agraciadas por algum benefício fiscal.

O STF manteve a aproximação da não-cumulatividade ao ideal de valor agregado, bem como protegeu os entes federados contra retaliações provocadas por seus pares. Para ilustrar, no julgamento do RE 113.711 (Rel. min. Moreira Alves, *RTJ* 123/810), a Primeira Turma do STF reconheceu expressamente que:

[...] nada impede, evidentemente, que ele [o estado-membro] conceda, também por lei estadual, isenção, que, aliás, pressupõe a incidência, uma vez que ela - no entendimento que é o acolhido por este tribunal - se caracteriza como a dispensa legal do pagamento de tributo devido [...].

Este precedente representa o posicionamento jurisprudencial do STF anterior à EC 23/1983 (“Emenda Passos Porto”): a concessão de isenção unilateral por um Estado é insuscetível de ataque também unilateral por outro ente federado, mediante o estorno compulsório dos créditos tributários derivados da regra da não-cumulatividade. Trata-se de ataque colateral inadmissível⁵ segundo nossas regras constitucionais.

De fato, ao imporem a anulação dos créditos, os entes federados buscam, por via indireta ou colateral, efeito análogo à declaração de inconstitucionalidade do próprio benefício fiscal concedido por um de seus pares.

Na voz desta Suprema Corte, pelas palavras do Min. Rafael Mayer⁶:

Sob esse ângulo, tem procedência o recurso, pois o dispositivo constitucional em foco foi prequestionado, e o entendimento que se lhe deu, negando o creditamento na operação subsequente da parcela isenta do ICM, importa

5. A doutrina do *inadmissible colateral attack* se aplica às tentativas superação ou circunvenção de um obstáculo legal com o auxílio de alguma forma processual ou procedimental heterodoxa.

6. RE 102.122, rel. min. Rafael Mayer, Primeira Turma, *DJ* de 18/10/1985.

em ofensa ao Princípio da não cumulatividade inserida naquele preceito.

Na verdade, pacífico é o entendimento do Supremo Tribunal no sentido preconizado pela Recorrente, sendo certo que ele se fez em resultância de interpretação do texto constitucional. Que o direito ao creditamento do valor isento resulte logicamente da norma, é verdade jurídica quase confirma com a restrição trazida à parte final do art. 23, II, pela Emenda Constitucional n 9 23.

O Min. Aliomar Baleeiro⁷ aponta que:

O quantum da isenção, ou restituição do ICM, concedida pelo estado de origem do produto não pode locupletar o estado de destino, mercê de denegação do crédito fiscal por parte deste.

Em sentido semelhante, segue outro precedente do Min. Moreira Alves, no RP 973:⁸

ICM. - O INCISO II DO ARTIGO 23 DA CONSTITUIÇÃO ESTABELECE, SEM QUALQUER RESTRIÇÃO, O PRINCÍPIO DE QUE O ICM É NÃO-CUMULATIVO. - INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 52 DO DECRETO 17.759, 13 DE FEVEREIRO DE 1976, DO ESTADO DE MINAS GERAIS, POR VIOLAÇÃO DO MENCIONADO DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. REPRESENTAÇÃO PROCEDENTE. (Rp 973, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 16/12/1977, DJ 07-04-1978 PP-2050 EMENT VOL-01090-01 PP-00029 RTJ VOL-00086-03 PP-00765)

Desta forma, a um só tempo, a Suprema Corte confirmou duas salvaguardas constitucionais aplicáveis à tributação pelo ICM: (i) impediu a guerra fiscal, ao declarar inconstitucional o estorno unilateral de créditos fundados na legislação de outro

7. RE 77.093, rel. min. Aliomar Baleeiro, Primeira Turma, *DJ* de 04/11/1974

8. Também nessa linha os RE 76.945 e RE 94.177.

ente federado, e (ii) assegurou a neutralidade e a contenção da carga tributária ao aproximar o mecanismo de creditamento do imposto do modelo de cálculo por valor agregado (*value added* e *valeur ajoutée*).

À ação do Supremo de preservar os valores constitucionais, os Estados reagiram na frente política, com a “correção legislativa dos precedentes do STF” através da edição da Emenda Passos Porto.

3.3. Edição da Emenda Passos Porto EC 23/83 e a preocupação dos Estados outorgarem fundamento constitucional para a restrição à não-cumulatividade nos casos de “isenção” e “não-incidência” da operação anterior

A correção legislativa veio com a EC 23/1983, chamada de “Emenda Passos Porto”. De acordo com a então nova redação constitucional:

Art. 23. [...].

II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. **A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes.**

Ocorre que o princípio da não-cumulatividade encontrava poucos limites na CF 67 e no entendimento do STF. Foi a Emenda Passos Porto (EC 23/83) que incluiu o primeiro limite constitucional para a não-cumulatividade, permitindo a anulação do direito ao crédito nos casos de “isenção” e “não incidência” para AS OPERAÇÕES SEGUINTE: “*A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes*”.

É importante destacar que nem a EC 23/83, nem a CF 67/69 tratavam da anulação do direito a crédito relativo a isenção e não-incidência nas operações ANTERIORES.

3.4. Edição da CF 88 e a instauração de nova restrição ao princípio da não-cumulatividade: agora, também a “isenção” e “não-incidência” relativa às operações ANTERIORES permitem a anulação do crédito

A Constituição de 1988 limitou ainda mais a eficácia do mecanismo de não-cumulatividade, ao determinar o estorno de créditos também para as operações ANTERIORES, *ex vi* do art. 155, § 2º, II, “b”:

Art. 155.[...].

[...].

§ 2.º O imposto previsto no inciso II [refere-se ao ICMS] 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;

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;

Porém, as palavras utilizadas nos textos constitucionais permaneceram constantes para designar os fenômenos sujeitos ao estorno de créditos: “isenção” ou “não incidência”.

É importante lembrar que os Estados criaram o termo “redução de base de cálculo”, justamente, para escapar do regime jurídico exigido pela “isenção” e “não-incidência”.

3.5. Edição da Lei Kandir (LC 87/96) e revogação do dispositivo anterior do Convênio CONFAZ 66/88 que havia restringido a aplicação do princípio da não-cumulatividade em casos de “redução de base de cálculo”

É importante, também, consignar o movimento da legislação complementar confirmando a força e prestígio do princípio da não-cumulatividade. Neste sentido, o Convênio CONFAZ 66/88, com força de lei complementar, sob fundamento dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, da CF 88, restringia a não-cumulatividade para os casos de redução de base de cálculo:

Art. 32 Salvo determinação em contrário da legislação, acarretará a anulação do crédito:

I - a operação ou prestação subsequente, quando beneficiada por isenção ou não-incidência;

II - a operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

III - a inexistência, por qualquer motivo, de operação posterior.

Contudo, este dispositivo do Convênio 66/88, que pretendia restringir o princípio da não-cumulatividade pela via estreita da resolução do CONFAZ, foi revogado tacitamente pela Lei Kandir (LC 87/96) que expressamente tratando da matéria de forma plena, cuidando apenas das hipóteses de “isenção” e “não-incidência”, mostrando perfeito alinhamento ao texto do art. 155, § 2º, II, “b”, da CF 88:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação **com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.**

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de

creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º **Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas**, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º **É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:**

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, **quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto**, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, **quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto**, exceto as destinadas ao exterior.

(...)

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, **dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:**

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Além disso, merece destaque o § 6º, do art. 20, da LC 87/96 que garante tratamento especial aos produtos agropecuários, o direito a crédito às operações anteriores pagas a outro Estado.

3.6. RE 161.257 do Min. Marco Aurélio e a confirmação da jurisprudência do STF em defesa da não-cumulatividade: o uso da expressão “redução da base de cálculo” no lugar de “isenção” e “não-incidência” é opção da técnica legislativa de competência dos Estados

Por ocasião do julgamento do RE 161.257, em 16/12/1997, o Plenário do Supremo Tribunal Federal considerou incabível o estorno de créditos do ICMS na hipótese de a respectiva operação de entrada ser beneficiada por redução de base de cálculo:

EMENTA: TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao recurso. Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra “b”, da CF. Voto vencido. São constitucionais o art. 41, inc. IV, da Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, e o art. 32, incs. I e II, do Convênio ICMS nº 66/88.

Por coerência com a legislação interna dos Estados, se apenas a “isenção” ou a “não-incidência” implicam o estorno de créditos de ICMS, e a “redução da base de cálculo” não equivale a “isenção” (e nem “não-incidência”), os Estados estariam proibidos de impor o estorno dos créditos tributários nas operações “beneficiadas” por “redução da base de cálculo”. Surpreendentemente, os Estados abandonaram a coerência para sustentar que a “redução da base de cálculo” era fenômeno equiparável à “isenção” ou à “não-incidência”, ainda que parciais, para fins da restrição ao crédito a que aludia o art. 23, II da EC 01/1969, com a redação dada pela EC 23/1983.

Segundo a argumentação do Ministro Marco Aurélio, relator, o art. 23, II, da EC 01/1969 apenas permitia o estorno dos créditos nas hipóteses em que a desoneração ocorresse em razão

de “isenção” ou de “não-incidência”. Para dissociar a “isenção” da “redução da base de cálculo”, o Min. Marco Aurélio utilizou o conceito de isenção próprio do CTN (Rubens Gomes de Souza): isenção é a dispensa do pagamento do tributo devido.

3.7. Reação dos Estados pelo RE 174.478/RS, no voto do Min. Cezar Peluso: redução do debate à equiparação teórica dos conceitos “redução de base de cálculo” e “isenção parcial”, sem aprofundar os efeitos adversos dessa equiparação que restringe a não-cumulatividade

Sem nunca terem desistido de utilizar a “redução da base de cálculo” para contornar a competência do Senado para fixar alíquotas do ICMS e driblar o princípio da legalidade do CTN, após a Constituição de 1988 confinar a restrição da não-cumulatividade aos casos de “isenção” e “não-incidência”, expressamente referidos nas alíneas “a” e “b” do art. 155, § 2º, II, da CF 88 e, ainda, após a LC 87/96 revogar do Sistema Tributário Nacional o uso abusivo do termo “redução de base de cálculo” utilizado no art. 32 do Convênio CONFAP 66/88, os Estados investiram continuamente contra o precedente de relatoria do Min. Marco Aurélio, firmado nos autos do RE 161.257 que rejeitou a conveniente duplicidade de padrões sugerida pelos Estados, ao reconhecer o direito ao crédito nas operações amparadas por “redução da base de cálculo”.

Assim, quase oito anos depois, em 17/03/2005, o mesmo Plenário reverteu a orientação então firmada no RE 161.257, ao julgar o RE 174.478:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E TRANSPORTE. ICMS. CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. FENÔMENO EQUIVALENTE À ISENÇÃO PARCIAL. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. 1. Por ocasião do julgamento do RE 174.478 (red. p/ acórdão min. Cezar Peluso, Pleno, DJ de 10.09.2005), o Supremo Tribunal Federal considerou que

o benefício fiscal de redução da base de cálculo equiparava-se à figura da isenção parcial, atraindo a vedação posto no art. 155, § 2º, II, b da Constituição. 2. O art. 150, § 6º não se aplica ao caso, na medida em que se trata de instrumento de salvaguarda do pacto federativo e da separação de Poderes, destinado a impedir o exame escamoteado de relevante matéria de impacto orçamentário, em meio à discussão de assunto frívolo ou que não tem qualquer pertinência com matéria tributária ou fiscal. O art. 150, § 6º nada diz a respeito da caracterização dos fenômenos da redução da base de cálculo e da isenção parcial, para fins do art. 155, § 2º, II, b da Constituição. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

Na linha do voto-condutor, lavrado pelo eminente Ministro Cezar Peluso, os fenômenos jurídicos da “isenção” e da “redução da base de cálculo” têm a mesma estrutura, por “mutilarem a regra-matriz de incidência”. Se a redução da base de cálculo corresponde a uma espécie de “isenção parcial”, e a Constituição determina a glosa dos créditos se houver “isenção”, então a “redução da base de cálculo” implicaria a mesma glosa parcial dos créditos autorizada na Constituição para a “isenção”.

De qualquer modo, nesse novo quadro a vantagem foi dupla para os Estados. Por um lado, após quase oito anos, a arrecadação aumentaria nas hipóteses de “redução da base de cálculo”. Por outro, a “redução da base de cálculo” continuaria a ser instrumento capaz de burlar as normas constitucionais e o Código Tributário Nacional.

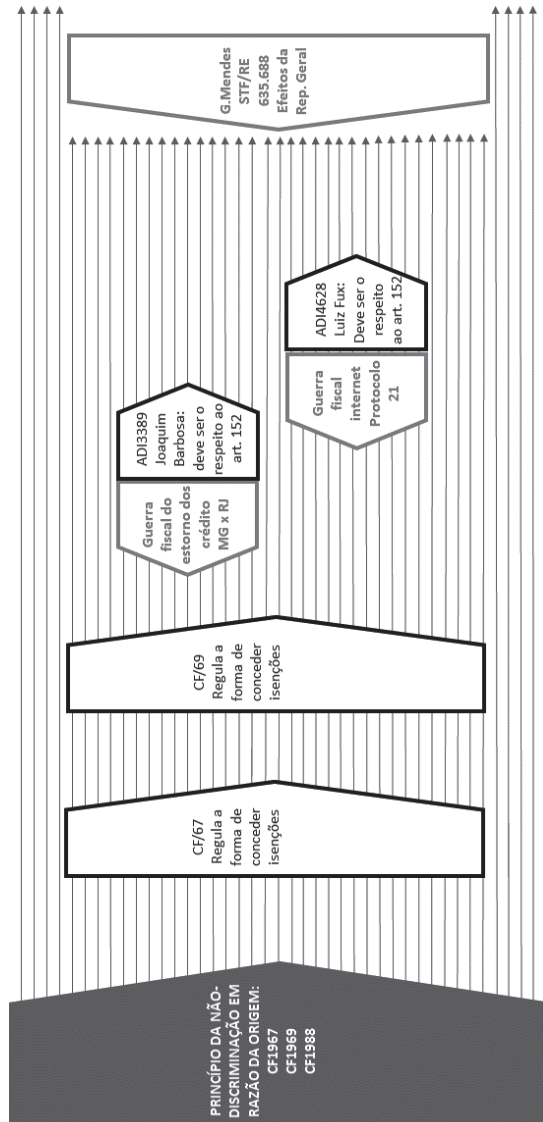
4. USO DA EXPRESSÃO “REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO” CONTRA A LIVRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (152 DA CF): AMBIENTE DE INSEGURANÇA JURÍDICA CRIADO PELA SISTEMÁTICA DO ESTORNO UTILIZADA COM OBLÍQUO OBJETIVO DE ONERAR TÃO-SOMENTE AS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

A figura na próxima página representa a sistemática posição dos Estados CONTRA o princípio da livre circulação de mercadorias, *ex vi do* art. 152 da Constituição Federal de 1988 e como a decisão do RE 635.688 inova a jurisprudência do STF nessa matéria:

Segundo Bertrand Russell⁹, na evolução histórica da humanidade, o comércio tem papel fundamental na integração social. Para Russell, as relações comerciais forçam as pessoas à tolerância e à compreensão mútua. Corolário das relações comerciais, o livre tráfego de bens e de pessoas recebe proteção constitucional no Brasil e em outros países, como os Estados Unidos da América, cuja “*Commerce Clause*” constitucional serviu de inspiração para nossa histórica vedação constitucional ao tratamento diferenciado para o trânsito de pessoas e de bens em todo o território nacional, com base na origem ou no destino.

9. “Trade brings men into contact with tribal customs different from their own, and in so doing destroys the dogmatism of the untravelled. The relation of buyer and seller is one of negotiation between two parties who are both free; it is most profitable when the buyer or seller is able to understand the point of view of the other party”. Russell, Bertrand (2009.): *Unpopular essays*. London, New York: Routledge (Routledge classics), loc. 381 (Kindle Edition).

Uso do conceito “redução de base de cálculo” para onerar apenas as operações interestaduais, afrontando o PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO DA ORIGEM ART. 152 DA CF88



4.1. Art. 152 da Constituição Federal de 1988: a “Commerce Clause” brasileira presente também nas Constituições de 1967 e 1969

A guerra fiscal produz um sério risco à nossa integração nacional, especialmente quando oculta num discurso de vitimização proposto pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Não por acaso, a vedação à discriminação em razão da origem dos bens está na Constituição Federal de 1967:

Art. 21 - É vedado:

[...]

III - aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino.

Está reproduzida na Constituição Federal de 1969:

Art. 20. É vedado:

[...]

III - aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou destino.

E encontra-se expressa na Constituição Federal de 1988:

Art. 152. 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.

O art. 152 da Constituição de 1988 inspira-se na *Commerce Clause* da Constituição Norte-Americana (Art. I, Seção 8, Cláusula 3), destinada a enumerar dentre os poderes explícitos do Congresso Nacional daquele país a competência para dispor sobre comércio entre os estados-membros da Federação e entre estes e as nações indígenas e as nações estrangeiras.

Numa nação marcada pela forte identidade política de seus componentes políticos, como a norte-americana, a *Commerce*

Clause era e é essencial para garantir unidade nacional, ao impedir que os entes federados se retaliassem constantemente.

Diferentemente dos Estados Unidos da América, o Brasil tem histórico centrífugo de formação política federativa. O Poder Central sempre foi muito marcante e aglutinador, com pequenas vitórias de Estados, do Distrito Federal e de Municípios ao longo do tempo desde a independência.

Não obstante, o Brasil também enfrenta graves problemas que fomentam a desagregação política. Pressionados pela concentração de competência - em especial a competência tributária - nas mãos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios avançam constantemente uns contra os outros na busca por arrecadação.

4.2. ADI 3.389/Rj, Min. Joaquim Barbosa (Café e Cesta Básica) e o abuso da expressão “redução de base de cálculo” pelo Rio de Janeiro como forma de discriminar a origem das mercadorias advindas de Minas Gerais: violação da livre circulação de mercadorias, *ex vi* do art. 152 da Constituição

Tome-se como ponto de partida a ADI 3.389. O Estado do Rio de Janeiro estabelecia tratamento diferenciado para as operações com café torrado ou moído, conforme o bem tivesse por origem o próprio território fluminense ou de outro ente federado.

Por ser produto da cesta básica a mercadoria em questão, o Estado do Rio de Janeiro invocou o Convênio 128/1994 em seu favor. Para nossa segunda capital, os convênios são de tal modo elásticos que permitiriam criar distinções entre entes federados, desde que a discriminação tivesse por objetivo fomentar a economia local.

A cooperação recíproca entre os entes federados foi resgatada pelo Supremo Tribunal Federal, que não se deixou seduzir pelo discurso vitimista.

A propósito, lê-se no acórdão do precedente:

A circunstância de a legislação impugnada ter por meta o incremento do consumo de bens produzidos na (Fls. 335

- grifos originais), como sustenta a unidade federada requerida, apenas confirma a ofensa ao princípio da unidade político-econômica nacional e da vedação ao tratamento tributário diferenciado em função da procedência ou destino de bens, na medida em que estabelece um grave óbice econômico à livre circulação de bens e mercadorias entre estados da Federação.

Com efeito, a salvaguarda instituída pelo art. 152 da Constituição não se limita à preservação dos interesses dos entes federados. Mais que isso, cuida-se de garantia da própria Federação e das atividades econômicas e produtivas contra eventuais arroubos protecionistas, consistentes na tentativa de preservação de mercados internos para os produtos locais.

[...]

[...] o benefício em questão sequer harmoniza-se com o Convênio CONFAZ ICMS 128/1994, invocado pela requerida como fundamento de validade da norma impugnada. Ou seja, ainda que fosse possível superar a inobservância da proibição da outorga de tratamento fiscal diferenciado em razão da origem ou do destino do bem, a validade da norma em exame encontra outra barreira na Constituição.

Com efeito, a norma em exame ofende o disposto no art. 155, XII, g, da Constituição. O Convênio CONFAZ ICMS 128/1994, invocado pelo Estado do Rio de Janeiro para confirmar a validade do benefício em exame, não faz distinção quanto à origem das operações de circulação de mercadorias da cesta básica como critério para concessão do benefício fiscal. Já a norma cuja constitucionalidade se questiona adota a distinção.

O enfrentamento entre entes federados não é novo e sua tendência é escalar rumo à violação de direitos fundamentais defendidos na Constituição de 1988. O Min. Evandro Lins e Silva tem registro sobre a ancestralidade do conflito:

IMPOSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES. ESTIMATIVAS DO PREÇO DA MERCADORIA PARA EFEITO DA COBRANÇA DO TRIBUTO, DISTINGUINDO ENTRE PRODUTOR, O COMERCIO E A

VENDA PARA FORA DO ESTADO. DISCRIMINAÇÃO VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO. RECURSO DE MANDADO DE SEGURANÇA PROVIDO.

(RMS 17949, Relator(a): Min. EVANDRO LINS, Segunda Turma, julgado em 27/08/1968, DJ 27-09-1968 PP-03828 EMENT VOL-00740-01 PP-00405).

A guerra fiscal pela imposição de barreiras tributárias se tornou lugar comum. Anote-se o seguinte precedente:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LIMINAR. VERIFICADOS OS PRESSUPOSTOS PERTINENTES A LIMINAR, IMPÕE-SE A RESPECTIVA CONCESSÃO. ISTO OCORRE QUANDO, MEDIANTE PORTARIA DE SECRETARIO DA FAZENDA, O ESTADO ACABA POR LEGISLAR SOBRE COMERCIO INTERESTADUAL, OLVIDANDO O INCISO VIII DO ARTIGO 22 DA CARTA DA REPUBLICA, E O FAZ MEDIANTE ADOÇÃO DE DIFERENÇA TRIBUTARIA, CONSIDERADOS O DESTINO E A PROCEDÊNCIA DOS BENS - ARTIGO 152 DO ALUDIDO DIPLOMA. A PRIMEIRA VISÃO, CONTRARIA A LEI BÁSICA O ESTABELECIMENTO DE PAUTAS DE VALORES DIFERENCIADOS PARA OPERAÇÕES INTERMUNICIPAIS E INTERESTADUAIS, MAJORANDO-SE ESTAS EM MAIS DE 1.000%.

(ADI 349 MC, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 24/09/1990, DJ 26-10-1990 PP-11976 EMENT VOL-01600-01 PP-00035)

Em tempos mais próximos, o STF manteve a aplicação de norma do Estado de Minas Gerais, relativa à farinha de trigo, baseada no Convênio 128/1994, tão-somente porque o benefício era indistintamente aplicável às operações interestaduais e às operações internas.

Vejamos a ementa de referido precedente:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS. FARINHA

DE TRIGO E MISTURA PRÉ-PREPARADA DE FARINHA DE TRIGO. DECRETO 43.891/2004 DO ESTADO DE MINAS GERAIS. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS ARTS. 146, III; 150, § 6º, e 155, II, § 2º, e XII, g, todos da Constituição.

A concessão de benefício fiscal às operações com farinha de trigo e mistura pré-preparada de farinha de trigo, nos termos do art. 422, § 3º, do Capítulo LIV da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/MG, introduzido pelo Decreto 43.891/2004, não viola a proibição de outorga de tratamento diferenciado a bens e mercadorias, em função da origem ou destino, à medida que for aplicado indistintamente às operações com mercadorias provenientes do estado de Minas Gerais e às mercadorias provenientes dos demais estados.

Também não se reconhece a alegada violação da reserva de convênio interestadual para autorização da outorga de benefício fiscal, porquanto a norma em exame tem amparo no Convênio CONFAZ ICMS 128/1994.

Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida tão-somente em relação ao artigo 422, § 3º, do RICMS-MG/2002, e, na parte conhecida, julgada improcedente. (ADI 3410, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 22/11/2006, DJe-032 DIVULG 06-06-2007 PUBLIC 08-06-2007 DJ 08-06-2007 PP-00028 EMENT VOL-02279-01 PP-00141 RTJ VOL-00201-03 PP-00914 RDDT n. 143, 2007, p. 225 LEXSTF v. 29, n. 344, 2007, p. 18-32)

Arguto, o Ministro Marco Aurélio percebeu que o jogo da manipulação da base de cálculo poderia, potencialmente, resultar em tratamento tributário desigual, nas hipóteses em que houvesse alíquotas diferenciadas para as operações internas e para as operações interestaduais. Porém, no caso específico, o procurador-geral da República apontou com precisão que essas divergências não ocorriam na sistemática adotada pelo Estado de Minas Gerais.

4.3. ADI 4.628/Df, Min. Luiz Fux - Protocolo 21 - Comércio eletrônico e o abuso do poder de tributar dos estados como forma de discriminar a origem das mercadorias advindas de outros estados: violação da livre circulação de mercadorias *ex vi* do art. 152 da Constituição

O recente julgamento da ADI 4.628, relatada pelo Ministro Luiz Fux, demonstra o potencial risco de violação do art. 152 da Constituição pelos entes tributantes se o STF não exercer seu papel de mediador dos conflitos federativos.

No voto do ministro-relator, lê-se¹⁰:

Last but not least, há relatos de que os Estados subscritores do Protocolo ICMS nº 21/2011 procedem à apreensão das mercadorias, quando do ingresso em seu território, das empresas que não recolherem o tributo de acordo com esta nova sistemática.

Com efeito, as empresas remetentes passaram a ter preocupação com a dupla exigência do ICMS em suas operações interestaduais, já que os Estados remetentes (principalmente aqueles que não aderiram ao Protocolo ICMS nº 21/2011) continuaram a exigir o recolhimento do ICMS incidente na operação interestadual, calculado com base na alíquota interna desse Estado (por se tratar de mercadoria destinada a consumidor final, não contribuinte do ICMS), e estarão obrigadas a recolher uma nova parcela do ICMS em favor dos Estados destinatários.

O objetivo precípua desta prática é compelir o contribuinte, pela via transversa, ao recolhimento do ICMS, utilizando-se à evidência de um mecanismo coercitivo de pagamento do tributo repudiado pelo nosso ordenamento constitucional.

Essa odiosa medida vulnera, a um só tempo, os incisos IV e V do art. 150 da Lei Fundamental de 1988, que vedam, respectivamente, a cobrança de tributos com efeitos

10. ADI 4628, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-230 DIVULG 21-11-2014 PUBLIC 24-11-2014.

confiscatórios e o estabelecimento de restrições, por meio da cobrança de tributos, ao livre tráfego de pessoas ou bens entre os entes da Federação.

Vê-se que o art. 152 ocupa lugar central em nosso modelo de pacto federativo. A jurisprudência da Suprema Corte não ignora o papel da proibição de discriminação tributária nas operações interestaduais.

4.4. Contraste entre os Convênios CONFAZ 139/93 e 128/94, revelando a lógica de auto legitimação dos convênios CONFAZ em cumplicidade com os estados para sistemática violação do art. 152 da Constituição Federal

Para prevenir desequilíbrios na alocação da capacidade arrecadatória e da carga tributária, a Constituição estabelece que as alíquotas internas do tributo, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, “g”.

Se os componentes abstratos do cálculo do tributo permanecerem invariáveis ao longo das etapas de uma mesma cadeia produtiva e de consumo, não haverá estorno de crédito. Igualmente, a legislação do estado de origem dos bens será integralmente respeitada pelo estado de destino.

Ocorre que na prática da Guerra Fiscal, estornar 5% do crédito (diferença entre a alíquota interestadual de 12% e a interna de 7%), significa o mesmo que IMPOR DIFERENÇA DE ALÍQUOTA DE 5% nas operações internas e interestaduais, estabelecendo, assim, discriminação em razão da origem dos produtos da “cesta básica”, por exemplo.

Vale registrar nesse sentido a modificação da redação entre o Convênio CONFAZ 139/93 que autorizava “redução de base de cálculo” a uma carga mínima de 12%, que foi revogado pelo Convênio CONFAZ 128/94, que autoriza a “estabelecer carga tributária mínima de 7%” do ICMS, propiciando, assim, o

manejo da diferença de 5% do estorno nas operações interestaduais:

Convênio 139/93: Cláusula primeira - Ficam os Estados e o Distrito Federal **autorizados a reduzir a base de cálculo** do ICMS nas operações internas com mercadorias que compõem a cesta básica, a **uma carga tributária mínima de 12%** (doze por cento).

Convênio 128/94: Cláusula primeira - Ficam os Estados e o Distrito Federal **autorizados a estabelecer carga tributária mínima de 7%** (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica.

Ou seja, a estratégia de reduzir a alíquota para 7% pelo Convênio CONFAZ 128/94 é que introduziu a possibilidade de criar discriminação entre os Estados, através da lógica do estorno do crédito, utilizado, aqui, como barreira às operações interestaduais.

5. O RE 635.688 E A AMBIGUIDADE SOBRE A COMPETÊNCIA DOS CONVÊNIOS CONFAZ, CRIANDO AMBIENTE DE INSEGURANÇA JURÍDICA PELA INDEFINIÇÃO NA INTERPRETAÇÃO DOS ARTIGOS 150 § 6º E 155, XII, “g”: A INOVAÇÃO NA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE SOBRE A IMPOSITIVIDADE DOS CONVÊNIOS

O esquema na próxima página mostra como vem se comportando a jurisprudência do STF em face do tema da impositividade dos convênios e a inovação significativa do RE 635.688.

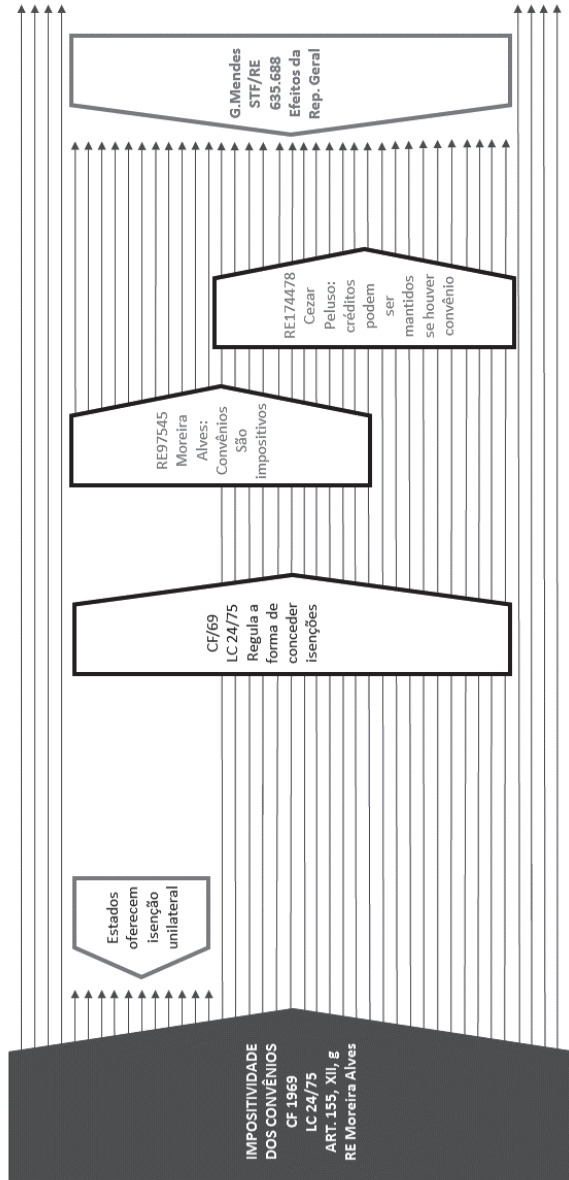
Indica-se que a LC 24/75 foi criada sob a inspiração de concentrar a competência no CONFAZ sem permitir a autodelegação de poderes do CONFAZ para os Estados. Com efeito, mostra-se que a decisão do RE 635.688 está inovando a jurisprudência do STF e sinalizando para legitimar combustível alternativo para a guerra fiscal.

Os economistas Marcos Lisboa e Zeina Latif¹¹, no estudo “Democracy and Growth in Brazil”, destacam que há na federação brasileira ampla rede de instituições desenhadas sob a lógica perversa do privilégio e do patrimonialismo. São os “caçadores de renda”¹² que atuam nos corredores dos palácios do governo: grupos de interesse que buscam canais privilegiados para se apropriar de recursos extraídos da coletividade. A lógica é simples: se os benefícios são concentrados e os custos são difusos e não transparentes, ninguém há de reclamar.

11. Disponível em: http://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2013/07/2013_wpe311.pdf. Acesso em 24/03/2015.

12. No Direito e Economia utiliza-se a expressão *rent seeking* para designar essa prática. vide COOTER, Robert; ULEN, Thomas. *Introduction to Law and Economics*. Disponível em http://works.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi?article=1056&context=robert_cooter. Acesso em 24/03/2015.

Abuso do conceito “redução de base de cálculo” para fraudar a cláusula de delegação de competência do art. 155, XII, “g” da CF88, tornando os convênios CONFAZ inúteis



5.1. Exposição de motivos da LC 24/75 e razões legais que justificaram a criação da instância CONFAZ

Em sua origem, o ICMS trouxe três grandes expectativas. O tributo deveria (i) tornar-se fonte consistente de arrecadação dos Estados, como instrumento fiador da autonomia desses entes federados. No entanto, essa autonomia não poderia ser conquistada em prejuízo do desenvolvimento econômico, da superação das desigualdades regionais, nem da liberdade individual dos cidadãos brasileiros. Ao longo dos primeiros anos de sua criação, a arquitetura constitucional e infraconstitucional do imposto foi pensada para combater (ii) a guerra fiscal e (iii) impedir o acúmulo desproporcional da carga tributária.

Nessa medida, o constituinte derivado e o legislador infraconstitucional teriam que enfrentar a tensão entre a ânsia dos Estados pelo desprendimento frente à União e a imperatividade de se estabelecer harmonia e segurança de tratamento jurídico numa Federação de dimensões continentais.

Essa tensão está registrada no projeto de lei que viria a se tornar a LC 24/1975, ainda hoje regente do procedimento para aprovação de benefícios fiscais:

A implementação de um tributo com estas características, como competência dos Estados num País de regime federativo, traz no seu bojo problemas peculiares. Existe um processo de distribuição de receita entre as várias Unidades componentes da Federação, uma vez que o tributo incide em todas as etapas de produção, industrialização e comercialização. **Cria-se, consequentemente, a possibilidade de uma Unidade conceder benefícios, isoladamente, anulando a neutralidade do tributo**, especialmente no que se refere à localização da atividade econômica.

A necessidade de coordenação entre as várias Unidades da Federação surgiu imediatamente após a implantação do novo tributo, quando estas mesmas **Unidades iniciaram um processo de alteração nas normas básicas do imposto, fixadas na Legislação Federal, mediante atos**

**que definem uma política fiscal paralela ou contrária
à do Governo Federal¹³.**

Os contrapesos à competência tributária dos Estados foram lentamente introduzidos pelo Ato Complementar 34/1967, pelo Decreto-Lei 406/1968, pela EC 01/1969 e pela Lei Complementar 24/1975. Em resumo, a concessão de benefícios fiscais, como a isenção, dependeria de prévia aprovação pelos Estados, reunidos em colégio. É nesse sentido que dispõe a LC 24/75:

Art. 7º - Os convênios ratificados obrigam todas as Unidades da Federação inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião.

Atualmente, a ênfase da ordenação e da harmonização não mais recai sobre o simples interesse do Governo Federal. A vontade dos mandatários do Executivo Federal foi substituída pelos valores constitucionais da superação das desigualdades regionais (art. 3º, III da Constituição), do pleno desenvolvimento econômico (art. 170, *caput* da Constituição), da geração de emprego e de renda (art. 170, VIII da Constituição), da proibição às barreiras à livre circulação de pessoas e de bens no território nacional (art. 152 da Constituição)

Contudo, antes de tais *checks*, os Estados eram livres para modificar a sistemática de tributação, em prejuízo da neutralidade do tributo e dos legítimos interesses dos demais membros da Federação.

Numa Federação de alcance continental como é o Brasil, o postulado da segurança exige que os entes federados conformem sua competência num todo orgânico, voltado à integração nacional e ao livre tráfego de pessoas e de bens.

Do ponto de vista político, a Constituição de 1988 e a legislação de regência depositaram no Senado e no colégio de pares chamado de Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) a competência para harmonizar aspectos centrais da tributação.

13. Mensagem do Poder Executivo 471/1974, p. 18.

Os limites das salvaguardas atribuídas ao Senado e ao CONFAZ são constantemente testados pelos Estados e pelo Distrito Federal, como demonstram as inúmeras ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas na Suprema Corte e que discutem a violação da reserva de antecedente convênio interestadual como requisito para a validade de benefícios fiscais do ICMS (art. 155, XII, “g” da Constituição).

Desta forma, uma das salvaguardas específicas, a impositividade dos convênios interestaduais, sofreu revés considerável no julgamento do RE 635.688.

5.2. Reação dos estados à impositividade dos Convênios CONFAZ e da Lei Complementar 24/75

Os convênios interestaduais celebrados no âmbito do CONFAZ são um importante mecanismo de ordenação do ICMS (art. 155, § 2º, XII, g da Constituição e LC 24/1975).

Mediante o consenso alcançado pelos pares, os convênios estabilizariam expectativas legítimas de Fiscos e de contribuintes em suas operações por todo o território nacional.

O primeiro teste patrocinado pelos Estados aos limites dos convênios consistiu na proposição de que essas normas seriam **meramente autorizativas**, sem força para vincular de modo geral e amplo os vinte e sete Estados da Federação, mais o Distrito Federal.

Em suma, pretendiam os Estados que os convênios se limitassem a servir como fundamento de validade inespecífico dos benefícios localmente concedidos. Cada ente federado permaneceria livre para dar à legislação local o alcance que lhe fosse mais conveniente numa determinada quadra histórica.

Por ordenarem certos aspectos da tributação de modo homogêneo para todo o território nacional, os convênios interestaduais tolham dos Estados a capacidade de, unilateralmente, estabelecerem distinções de tratamento próprias da guerra fiscal.

5.3. Reação do Min. Moreira Alves à reação dos estados: a suprema corte impede a retomada da guerra fiscal decorrente da pretendida redução dos convênios a papel meramente autorizativo

Na época, o Supremo Tribunal Federal rejeitou reduzir os convênios à simples legislação simbólica, cujo objetivo seria tão-somente validar quaisquer escolhas feitas individualmente por cada um dos vinte e oito entes federados.

O Ministro Moreira Alves¹⁴ disse em plenária a respeito:

Assim, não há dúvida de que a concessão de qualquer desses benefícios, inclusive a isenção, terá de ser feita diretamente por convênio resultante da decisão unânime dos Estados representados, e sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro- quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

A Lei Complementar nº 24/75 não admite, pois, a distinção entre convênios autorizativos e convênios impositivos, como sustenta o recorrente com fundamento no fato de que o caput do artigo 1º dela alude à concessão e à revogação dos benefícios nos termos dos convênios, pois a expressão não dá a estes instrumentos o poder de dispor o que quiserem ou como o quiserem [...].

Prossegue, lembrando que o rigor na observância dos convênios provém da Constituição (então, a EC 01/1969), e não somente da lei complementar:

Observe, finalmente, que a inadmissibilidade da distinção entre convênio autorizativo e convênio impositivo, em matéria de concessão ou de revogação de isenção, decorre do próprio texto constitucional (o § 6º do artigo 23 da Constituição Federal), uma vez que a inovação que ele introduziu em nosso direito constitucional, e que reduz a competência tributária dos Estados individualizadamente, visa - como acentua FERNANDO BROCKS-

14. RE 96.545 (rel. min. Moreira Alves, Pleno, *DJ* de 04.03.1983).

TEDT [...] - a ‘que os Estados adotem uma política uniforme e harmônica de isenções, evitando as chamadas ‘guerras fiscais’ [...].

Se cada um dos vinte e sete Estados e o Distrito Federal pudesse estabelecer alcance idiossincrático para as disposições de um mesmo convênio, nenhum efeito ordenador teria o art. 23, § 6º da EC 01/1969, nem o atual art. 155, § 2º, XII, g da Constituição de 1988.

Tal como na história do Touro Sentado, contada abaixo no próximo item por Atienza e Manero¹⁵, a lição passada pelo Min. Moreira Alves é a de que, sob a aparente ordem, institui-se caos, imprecisão e indeterminação aniquiladores do Estado de Direito.

No caso então examinado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, concluiu-se que o ente federado não poderia extinguir unilateralmente benefício instituído em convênio interestadual. A propósito, confira-se a ementa do precedente:

ICM. ISENÇÃO CONCEDIDA POR CONVENIO. REVOGAÇÃO PELO DECRETO ESTADUAL N. 1473/80.

1. A LEI COMPLEMENTAR N. 24/75 **NÃO ADMITE A DISTINÇÃO ENTRE CONVENIOS AUTORIZATIVOS E CONVENIOS IMPOSITIVOS. ASSIM, A REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO DECORRENTE DE CONVENIO NÃO PODE FAZER-SE POR MEIO DE DECRETO ESTADUAL**, MAS TEM DE OBSERVAR O DISPOSTO NO PARAGRAFO 2. DO ARTIGO 2. DA REFERIDA LEI COMPLEMENTAR.

2. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO, DECLARADA A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXPRESSÃO “BACALHAU” CONSTANTE DO PARAGRAFO 21 QUE O DECRETO 14737, DE 15 DE FEVEREIRO DE 1980, DO ESTADO DE SÃO PAULO ACRESCENTOU AO ARTIGO 5. DO

15. Atienza, Manuel; Manero, Juan Ruiz (1994): Sobre permisos en el Derecho. Edited by Alicante : Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes. Available online at <http://www.cervantesvirtual.com/nd/ark:/59851/bmcjm2m8>.

REGULAMENTO DO IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, APROVADO PELO DECRETO 5.410, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1974, DO MESMO ESTADO.

(RE 96545, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 01/09/1982, DJ 04-03-1983 PP-01938 EMENT VOL-01285-02 PP-00318 RTJ VOL-00105-03 PP-01162)

Não se trata de decisão isolada. No mesmo sentido, tem-se o RE 99.548, o RE 99.743, o RE 99.064, o RE 99.473, o RE 99.740, o RE 99.176 e o RE 99.676.

A Corte sentia-se bastante segura com o precedente, como se lê nas seguintes ementas:

ICM. Revogação de isenção concedida por convenio. Esta Corte, a partir do julgamento, pelo Plenário, do RE 96.545, firmou jurisprudência no sentido de que **isenção de ICM concedida por convenio não é revogável por Decreto, não se admitindo a distinção entre convenio autorizativo e convênio impositivo**. Recurso extraordinário conhecido e provido.

(RE 100386, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Segunda Turma, julgado em 19/08/1983, DJ 14-10-1983 PP-05833 EMENT VOL-01312-04 PP-00727)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO. CONTRADIÇÃO NO JULGADO. IMPROCEDÊNCIA.

1. Recurso extraordinário. Benefício fiscal. Direito de Crédito. Provimento parcial do recurso. Contradição no julgado. Alegação improcedente. A decisão agravada refula a argumentação de que o acórdão recorrido estaria deferindo benefício fiscal à contribuinte do ICM, sem lei específica que a autorizasse, dado que, **em face do artigo 23, § 6º, da EC n. 1, foi firmado o Convênio AE n. 7/71, incorporado à legislação estadual pelo Decreto-Legislativo n. 2.281/71.**

[...]

3. Vícios no julgado. Inexistência. Agravo regimental não provido.

(RE 140431 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Primeira Turma, julgado em 29/03/2005, DJ 22-04-2005 PP-00011 EMENT VOL-02188-01 PP-00201)

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONVÊNIO ICMS 91/91. ISENÇÃO DE ICMS. REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE LOJA FRANCA. “FREE SHOPS” NOS AEROPORTOS. **PROMULGAÇÃO DE DECRETO LEGISLATIVO. ATENDIMENTO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.**

1. Legitimidade, na hipótese, da concessão de isenção de ICMS, **cuja autorização foi prevista em convênio**, uma vez presentes os elementos legais determinantes para vigência e eficácia do benefício fiscal.

2. Recurso extraordinário conhecido, mas desprovido.
(RE 539130, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 04/12/2009, DJe-022 DIVULG 04-02-2010 PUBLIC 05-02-2010 EMENT VOL-02388-05 PP-00900 RTJ VOL-00213- PP-00682 RDDT n. 175, 2010, p. 179-185 RT v. 99, n. 895, 2010, p. 177-185 LEXSTF v. 32, n. 374, 2010, p. 227-241)

5.4. A história do chefe Touro Sentado e a lógica perversa por detrás dos convênios autorizativos e da delegação de competência nos Convênios CONFAZ: os convênio devem ser condição suficiente para se excepcionar o primado da legalidade

O tema das “permissões” e das “autorizações” é um dos problemas mais debatidos na Teoria do Direito¹⁶. A função primária de qualquer sistema normativo é guiar a conduta através dos modais obrigatório e proibido. Na verdade, obrigação e proibição são formas modais para se dizer a mesma coisa: dizer que

16. Sobre Permisos en el derecho. Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero. Disponível em <http://goo.gl/1ishQ7>. Acesso em 24/03/2015.

“é obrigatório não fazer” equivale a dizer “é proibido fazer”. Isto é lógico e incontestável, mas não é algo simples de se entender.

No RE 635.688, foi julgado que o convênio tem “natureza autorizativa”:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.688 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : MIN. GILMAR MENDES

RECTE.(S): SANTA LÚCIA S/A

RECD. (A/S): ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

Recurso Extraordinário. 2. Direito Tributário. ICMS.

3. Não cumulatividade. Interpretação do disposto art. 155, §2º, II, da Constituição Federal. Redução de base de cálculo. Isenção parcial. Anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, salvo determinação legal em contrário na legislação estadual.

4. **Previsão em convênio (CONFAZ). Natureza autorizativa.** Ausência de determinação legal estadual para manutenção integral dos créditos. Anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores.

5. Repercussão geral. 6. Recurso extraordinário não provido.

Mas o que pode significar “autorizativo” para o STF?

Inferência necessária é a de que se não houver convênio CONFAZ os Estados estão proibidos de criar benefícios. Isso mostra que há relação de implicação entre a autorização dos convênios e a concessão do benefício fiscal. Que é “condição”, portanto, todos sabemos. Contudo, a questão que não foi sanada pelo RE 635.688 é saber se o convênio CONFAZ é condição necessária ou suficiente para a concessão de benefício fiscal.

Juridicamente, essa dúvida é relevantíssima.

Se o convênio CONFAZ é condição suficiente: basta a ratificação do convênio para que esteja instituído o benefício!

Se o convênio CONFAZ é apenas condição necessária, mas não suficiente: é possível que, não só o CONFAZ delibere (autorizando ou obrigando) mas, além disso, delegue a concessão do benefício para a autoridade estadual (mediante “lei específica” ou decreto).

O que está em jogo é simplesmente quem derroga a proibição constitucional de os Estados concederem ou não benefício: (i) é a instância do CONFAZ que modifica a proibição advinda da Constituição, ou (ii) é a autoridade do Estado que vai dispor sobre a modificação da proibição advinda da Constituição.

A hipótese (ii) torna o CONFAZ inútil.

Echave, Urquijo e Guibourg¹⁷ lançam o seguinte exemplo hipotético para demonstrar a ambiguidade prática da normas “autorizativas”:

Supongamos que hubo entre los charrúas un grupo que vivía de la caza y de la pesca sin sujeción a normas ni autoridades de ninguna clase. Un día, al ver que otras tribus obtenían mejor sus objetivos gracias a la organización de que se habían dotado, decidieron elegir un cacique para que los mandase. La elección recayó en Toro Sentado que, a diferencia de su homónimo piel roja, era un indio pacífico y poco dado a interferir en la vida de sus congéneres. Toro Sentado reunió entonces a la tribu, y dictó su primera norma: «A partir de hoy -dijo- estará permitido cazar los martes y los jueves». Janquel, un indígena con dotes innatas de leguleyo, intentó una interpretación a contrario: «¿Eso quiere decir que no podemos cazar los demás días?» «De ninguna manera, -se apresuró a aclarar el benévolo cacique- yo permito cazar los martes y los jueves, pero no digo nada sobre el resto de la semana». Janquel quedó desconcertado, pero Onín, tribuño proclive a las reflexiones éticas, insistió: «¿Tal vez eso implica una promesa de no prohibir en el futuro las cacerías de martes y jueves?». «Tampoco; -repuso Toro Sentado- no me agrada imponer prohibiciones a mi tribu, pero me reservo la posibilidad de cambiar de idea. ¿Qué gobernante no lo hace?» Los aborígenes se miraron unos a otros, y empezaron a dispersarse en silencio: no podían evitar el sentimiento de que la elección del jefe había resultado, al menos hasta ese momento, completamente inútil. Toda la vida habían cazado y pescado como les

17. Echave, Delia Teresa, Urquijo, María Eugenia y Guibourg Ricardo (1980): *Lógica, proposición y norma*, Astrea, Buenos Aires. Tradução livre.

venía en gana, sin consultar el calendario; y ahora, luego de sancionada la primera ley de su tribu, las cosas seguirían exactamente igual mientras a Toro Sentado no se le ocurriera prohibir algo (Echave-Urquijo-Guibourg, 1980, págs. 155-156).

O exercício proposto por Echave, Urquijo e Guibourg toca um dos pilares mais importantes do Estado Democrático de Direito. A limitação dos poderes do Estado frente aos seus cidadãos não pode se esgotar em mera “autorização”. No campo da tributação interestadual, a inclusão de cláusulas puramente autorizativas torna os convênios simbólicos, álibis da usurpação da legitimidade conferida pela decisão unânime do CONFAZ.

O tratamento que deveria ser **uniforme** em todo o território nacional passa a ser discricionário, definido *ad hoc* pelo Secretário de Fazenda e pelo Chefe do Poder Executivo de cada um dos vinte e outros entes federados.

Para os entes federados, a aprovação de convênios meramente autorizativos implica acesso à ampla discricionariedade, própria da delegação. Secretários de Fazenda e Chefes do Poder Executivo local se tornam isoladamente competentes para estabelecer regras cuja validade constitucional está diretamente ligada ao colégio, i.é à reunião dos entes cuja expressão da vontade política não se esgota na voz isolada desses agentes.

5.5. CASOS DE DÚVIDA relativos ao ESTORNO de crédito pago na operação anterior à “redução de base de cálculo” e aplicação do § 1º da cláusula 1ª do Convênio 128/94

Casos Es-torno	Há o convê-nio (art. 150 § 6º)?	A CF 88 per-mite convênio autorizativo ou o convênio é obrigatório?	Há a ne-cessidade de “lei es-pecífica” estadual para insti-tuir o be-nefício?	Solução Normativa ou verifi-cação de dúvida sobre a o jul-gado RE 635688 do STF:
ES1	SIM, há convê-nio	SIM, a CF permite con-vênio autori-zativo	SIM, há lei específica	Pode convênio meramente autorizativo DELEGAR para o Estado dispor unila-teralmente sobre ES-TORNO e RESTRINGIR da não-cumulatividade?
ES2	SIM, há convê-nio	SIM, a CF permite con-vênio autori-zativo	NÃO exige lei específica	Pode convênio meramente autorizativo dispor sobre ESTORNO e RESTRIN-GIR a não-cumulatividade?
ES3	SIM, há convê-nio	NÃO há dele-gação: os con-vênios são obrigatórios	SIM, há lei específica	Se os convênios são obriga-tórios, é necessária ainda LEI ESPECÍFICA ESTA-DUAL?
ES4	SIM, há convê-nio	NÃO há dele-gação: os con-vênios são obrigatórios	NÃO exige lei específica	Se os convênios são obriga-tórios, é necessária ainda LEI ESPECÍFICA ESTA-DUAL?
ES5	NÃO há Convê-nio	SIM, a CF permite con-vênio autori-zativo	SIM, há lei específica	INCONSTITUCIONAL (SEM CONVÊNIO)
ES6	NÃO há Convê-nio	SIM, a CF permite con-vênio autori-zativo	NÃO exige lei específica	INCONSTITUCIONAL (SEM CONVÊNIO)

ES7	NÃO há Convênio	NÃO há delegação: os convênios são obrigatórios	SIM, há lei específica	INCONSTITUCIONAL (SEM CONVÊNIO)
ES8	Não há Convênio	NÃO há delegação: os convênios são obrigatórios	NÃO exige lei específica	INCONSTITUCIONAL (SEM CONVÊNIO)

Os casos ES1, ES2, ES3 e ES4 colocam a mostra que a mera existência de convênios não resolve o problema: é fundamental que o STF interprete o art. 150, § 6º, combinado com o art. 155, XII, “g”, para dispor sobre a possibilidade de delegação dos poderes aos Estados e a subsequente e necessária lei específica.

5.6. O Re 174.478 e centralidade do argumento sobre a equiparação dos fenômenos normativos da “isenção parcial” e da “redução da base de cálculo”: coadjuvância da discussão sobre a impositividade dos convênios

O julgamento do RE 174.478 marcou a inflexão da Suprema Corte na interpretação do fenômeno normativo da isenção. A Corte se apartou de longa linha de precedentes calcada no modelo proposto por Rubens Gomes de Souza, que lia a “isenção” como a dispensa do recolhimento do valor devido a título de tributo.

Naquela oportunidade, o Supremo Tribunal Federal não discutiu o alcance constitucional dos convênios interestaduais firmados nos termos do art. 155, XII, “g” da Constituição. Essa questão não estava posta no quadro fático-jurídico devolvido ao conhecimento do STF em sua competência recursal extraordinária. O foco integral da discussão estava sobre a estrutura normativa dos fenômenos da “isenção” e da “redução da base de cálculo”.

Ademais, está expresso no acórdão que havia convênio a autorizar o benefício fiscal, de forma a tranquilizar a Corte sobre

a desnecessidade de aprofundamento sobre a importância e a envergadura do art. 155, XII, *g* da Constituição:

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - V.Exa. me permite? A petição inicial narra:

“OS FATOS

[...]

Com base no disposto no **Convênio ICMS n. 78**, as saídas desses produtos realizadas nos últimos meses de novembro e dezembro foram devidamente tributadas mas com a aplicação de redução em sua base de cálculo como o demonstram as notas fiscais de saída exemplificativamente juntadas em anexo (doc. 3)”.

5.7. A surpresa no julgamento do Re 635.688: inovação sobre o caráter impositivo dos convênios

A despeito dos precedentes do Supremo Tribunal Federal sobre a obrigatoriedade dos convênios interestaduais e de seus termos, os Estados continuaram a versar seus convênios interestaduais em texto alusivo à amplitude da “autorização”. Normativamente, os convênios se tornaram “autorizações que permitem autorizar”.

Em termos diretos, a “autorização” prevista nos convênios poderia ser explorada em todas as suas possibilidades por cada um dos vinte e oito entes federados.

Finalmente em 2014, no julgamento do RE 635.688, os Estados conseguiram que o STF chancelasse a estratégia dos “convênios autorizativos”.

No voto do Min. Gilmar Mendes, relator:

Sim, porque, **nos termos a jurisprudência desta Corte, o convênio, por si só, não assegura a concessão do benefício em questão. É condição necessária, mas não suficiente, porque tem sentido jurídico meramente autorizativo**: permite a concessão do benefício fiscal por parte de cada um dos Estados e do Distrito Federal, mas não o cria *per se*.

É precisamente isso que se depreende da leitura do art. 150, § 6º, com redação dada pela Emenda Constitucional 3, de 1993, combinado com o art. 155, § 2º, XII, “g”. O primeiro exige lei específica para a veiculação de isenção ou redução de base de cálculo; o segundo determina que a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, em matéria de ICMS, deve observar o procedimento de deliberação de previsto em lei complementar, atualmente a Lei Complementar 24/75 (Grifamos).

Aparentemente, a quantidade torrencial de precedentes firmados para os casos em que o conflito federativo versava sobre a validade de benefícios desprovidos de convênios que lhes servissem de fundamento de validade ocultou clara linha de julgados sobre o caráter impositivo desse instrumento de paz federativa.

Tal como o voto-condutor, os votos-vogais interpretaram os arts. 155, § 2º, XII, g e 150, § 6º da Constituição sem aludir expressamente aos precedentes que debateram, como objeto principal, a impositividade dos convênios interestaduais.

A propósito:

Min. Luiz Roberto Barroso:

E a minha segunda **compreensão** é a de que os convênios têm natureza autorizativa e não impositiva, e, consequentemente, não dispensam lei em sentido formal para a concretização dos benefícios neles, convênios, previstos, tal como exigido pelo artigo 150, § 6º.

Min. Teori Zavascki:

Senhor Presidente, relativamente ao recurso relatado pelo Ministro Gilmar, vou acompanhar Sua Excelência, porque seu voto adota a jurisprudência atual do Supremo.

Min. Rosa Weber:

Nessa medida, o voto e a compreensão do eminente Ministro Gilmar Mendes – também numa belíssima exposição – privilegiam a jurisprudência da Casa. Por isso acompanho as conclusões de Sua Excelência e, tal como o Ministro Luís Roberto, também porque entendo que os convênios possuem natureza autorizativa e não impositiva.

Min. Luiz Fux:

É, mas, neste caso aqui, quer dizer, não há, na verdade, mutação constitucional. Aqui, o Supremo Tribunal Federal, guardião e intérprete da Constituição, entendeu de forma bastante sólida que se equipara uma isenção parcial à redução da base de cálculo.

E, mais ainda, quer dizer, o meu engessamento dessa segurança jurídica é tanto maior na medida em que, na qualidade de membro do Superior Tribunal de Justiça, julgando recurso repetitivo e recurso ordinário em mandado de segurança, em decisão que tive o dever de capitanear porquanto eleito, indicado como Relator e acompanhado à unanimidade por aquela Corte, estabeleceu-se o seguinte:

[...]

Então, por esta questão de segurança jurídica, por esta questão de obediência à jurisprudência da Corte - o Supremo Tribunal Federal é um Tribunal de jurisprudência também -, eu peço vênias, na verdade, não tenho que pedir vênias, acompanho tanto o Relator, Ministro Gilmar Mendes, quanto o Ministro Marco Aurélio, porque ambos votaram com base nessas premissas.

[...]

Min. Carmen Lucia:

Entretanto, como o Supremo Tribunal, com a sua jurisprudência, convence-me mais a equiparação, a redução da base de cálculo, a isenção, e, portanto, acompanho o Ministro, acompanho, na verdade, a conclusão tal como posta, negando provimento ao recurso da parte, no caso do Recurso Extraordinário nº 635.688 e dando provimento ao recurso do Estado, no caso, do nº 477.323.

Intuímos que a Suprema Corte se sentiu confortada pelo precedente firmado no julgamento do RE 174.478, repetido em inúmeras decisões monocráticas autorizadas pelo art. 21, § 1º do RISTF, e pela série de precedentes firmados em ações diretas de inconstitucionalidade que afirmam, em uníssono, “a inconstitucionalidade de benefício fiscal concedido sem prévia autorização em convênio firmado no âmbito do CONFAZ”.

Neste caso, pressupor-se conhecido aquilo (a solução jurisprudencial) que se supôs óbvio (o cerne da discussão) fez com

que a Corte deixasse de prestar atenção no critério constitucional determinante: o alcance dos convênios interestaduais.

Havia jurisprudência que condiciona a **validade** de benefícios fiscais à prévia existência de convênio interestadual, celebrado no âmbito do CONFAZ? Havia, no sentido de que a **ausência** de convênio implica a inconstitucionalidade do benefício.

Porém, havia jurisprudência que reduzisse expressamente os convênios a instrumentos simbólicos meramente autorizativos? Não, não havia. Pelo contrário: a Corte já havia alertado sobre os riscos de enfraquecimento desse mecanismo de unidade política nacional. É nesse ponto, pois, que o RE 635.688 inova na jurisprudência do STF, permitindo convênios CONFAZ que deleguem “autorizações” para os Estados.

6. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE EM SENTIDO ESTRITO PARA JUSTIFICAR A MODULAÇÃO DOS EFEITOS NA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS: HISTÓRICO DE APLICAÇÃO, JUSTIFICAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DA REGRA DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS PREVISTA NO ARTIGO 27 DA LEI 9.868

As quatro dimensões da guerra fiscal, a seguir representadas, chamam a atenção para o impacto do RE 635.688, sobre a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: no plano da legalidade, da não cumulatividade, da não-discriminação da origem e da impositividade dos convênios.

Além disso, o histórico da jurisprudência do STF relativo a teoria da aparência e da presunção da validade das normas, em face da segurança jurídica e da aplicação do princípio da proporcionalidade, recomendavam a modulação dos efeitos.

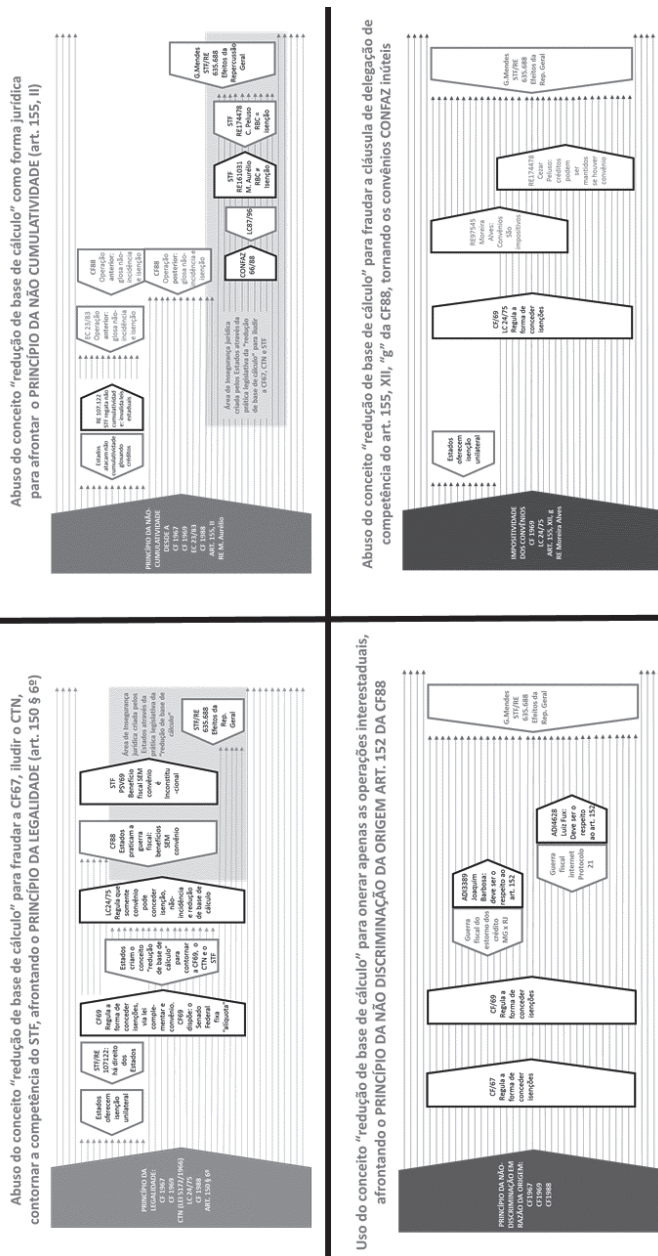
Como visto, o colegiado julgou a negativa de modulação dos efeitos com fundamento no voto proferido pelo relator, o Min. Gilmar Mendes, diante de dois fundamentos. Entendeu o ministro que a *“decisão embargada não representa nenhuma forma de revisão de jurisprudência ou inovação capaz de afetar a segurança jurídica do fisco ou do contribuinte”* e também, como o recurso foi interposto pelo contribuinte, a modulação dos efeitos causaria um paradoxo processual, pois faria com que o recurso fosse julgado improcedente, mas o contribuinte lograsse o êxito no não pagamento do tributo.

Em que pese não ser produtor crítico de decisões do Supremo depois de proferidas – pois a visão pragmática já resta estabelecida, é importante verificar que os fundamentos apresentados na edição passada ainda se mostram suficientes para demonstrar o desacerto da falta de modulação e o agravamento da insegurança gerada pela guerra fiscal.

A Lei 9.868, de 10 de novembro de 1999 (“Lei 9.868”) foi promulgada para regular o controle concentrado de constitucionalidade das leis, feito por meio de Ações Diretas de Inconstitucionalidade (“ADI”) ou Ações Declaratórias de Constitucionalidade (“ADC”), perante o STF¹⁸.

Em sintonia com a evolução da jurisdição constitucional de vários países do mundo, o artigo 27 dessa lei veio permitir a modulação temporal de efeitos das decisões da Corte Constitucional, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social:

18. VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária modulação dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 157, 2008.



Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Como toda norma que inova em um ordenamento jurídico, o dispositivo ensejou grandes discussões na doutrina e na jurisprudência. Diferentes interpretações surgiram para explicar os limites da regra, seus efeitos e as situações que permitiriam sua utilização.

A Exposição de motivos da Lei¹⁹ diz o seguinte sobre o artigo 27²⁰:

Coerente com evolução constatada no Direito Constitucional comparado, a presente proposta permite que o próprio Supremo Tribunal Federal, por uma maioria diferenciada, decida sobre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, fazendo um juízo rigoroso de ponderação entre o princípio da nulidade da lei inconstitucional, de um lado, e os postulados da segurança jurídica e do interesse social, de outro (art. 27). Assim, **o princípio da nulidade somente será afastado ‘in concreto’ se, a juízo do próprio Tribunal, se puder afirmar que a declaração de nulidade acabaria por distanciar-se ainda mais da vontade constitucional.**

Entendeu, portanto, a Comissão que, ao lado da ortodoxa declaração de nulidade, há de se reconhecer a possibilidade de o Supremo Tribunal, em casos excepcionais, mediante decisão da maioria qualificada (dois terços dos votos), estabelecer limites aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, proferindo a inconstitucionalidade

19 Exposição de motivos nº 189, de 7 de abril de 1997, apresentada pelo Sr. Ministro de Estado Chefe da Casa Civil da Presidência da República, assinada pelo Ministro de Estado da Justiça, Nelson Jobim, com base em parecer elaborado por comissão de notáveis juristas.

20. Disponível em <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD26JAN1999.pdf#page=37>>. Acesso em 27.04.2013.

com eficácia ex nunc ou pro futuro, **especialmente naqueles casos em que a declaração de nulidade se mostre inadequada (v.g.: lesão positiva ao princípio da isonomia) ou nas hipóteses em que a lacuna resultante da declaração de nulidade possa dar ensejo ao surgimento de uma situação ainda mais afastada da vontade constitucional.**

Ou seja, o objetivo do legislador com o artigo 27 não era atribuir poderes ilimitados ao STF, mas criar instrumento que possibilitasse equilibrar os efeitos de declaração de nulidade quando ela pudesse acabar por criar lacuna normativa, gerar situação de grave insegurança jurídica ou ofender algum outro princípio disposto na Constituição Federal, distanciando-se ainda mais da vontade constitucional. E é exatamente nesse sentido que a jurisprudência da Suprema Corte vem caminhando, como se verá a seguir.

6.1. O STF determina a modulação dos efeitos *ex nunc*, pois a presunção de legalidade das leis produzidas pelo Poder Público não pode prejudicar o particular que seguiu tais regras, mesmo após declaradas inconstitucionais

Abaixo segue pesquisa focada na análise empírica da jurisprudência do STF para explicitar a aplicação prática do artigo 27 da Lei 9.868, bem ao estilo do sistema norte-americano de controle de constitucionalidade como sugere o Ministro Gilmar Mendes²¹, com foco na indicação dos pressupostos que autorizaram a modulação em tais situações.

21. Em seu voto sobre a possibilidade de modulação de efeitos de decisão proferida em sede de controle de constitucionalidade difuso, no RE 197.917/SP, descrito no item 5.1, o min. Gilmar Mendes explica que “... faz-se necessária, inicialmente, uma análise da questão no direito americano, que é a matriz do sistema brasileiro de controle. É interessante notar que, nos próprios Estados Unidos da América, onde a doutrina acentuava tão enfaticamente a idéia de que a expressão ‘lei inconstitucional’ configurava uma *contradictio in terminis*, uma vez que ‘*the unconstitutional statute is not law at all*’ (...), passou-se a admitir, após a Grande Depressão, a necessidade de estabelecerem limites à declaração de inconstitucionalidade (...).”

Conforme sintetizado na tabela, nesses grandes precedentes, para determinar a modulação, o STF sempre se pautou por razões de lacuna normativa, alteração de entendimento jurisprudencial e, em última instância, de insegurança jurídica sistêmica.

TABELA I – CASOS EM QUE HOUE A MODULAÇÃO DE EFEITOS

Caso	Justificativa
RE 197.917/SP Vereadores de Mira Estrela	Trata-se de RE no qual foi declarada a inconstitucionalidade de dispositivo da Lei Orgânica do Município de Mira Estrela/SP, que estabelecia composição da Câmara dos Vereadores sem observância da relação cogente de proporção com a população estabelecida pela CF. A aplicação da Modulação foi determinada pela Corte por razões de SEGURANÇA JURÍDICA , uma vez que o efeito <i>ex tunc</i> da declaração de nulidade atingiria decisões tomadas e eventuais projetos já aprovados pela Câmara em momento anterior. A declaração de inconstitucionalidade <i>ab initio</i> , portanto, poderia gerar diversas lacunas em todo o sistema jurídico daquele Município.
ADI 3.022/RS Defensoria Pública atende servidores no RS	ADI que declarou a inconstitucionalidade de dispositivo da LC nº 10.194/94 do Estado do RS que previa a possibilidade de servidores públicos estaduais se utilizarem da Defensoria Pública para sua defesa judicial em casos civis e criminais, em clara afronta ao art. 5º, LXXIV da CF. A aplicação da Modulação foi determinada pela Corte por razões de Segurança Jurídica , uma vez que já haviam sido efetuadas defesas de diversos servidores, e em caso de efeitos <i>ex tunc</i> , seriam imprevisíveis os resultados das relações jurídicas processuais nascidas sob a égide da norma então excluída do ordenamento. Além disso, ainda se formariam sérias lacunas em relação aos processos ainda em andamento.
ADI 3.819/MG	Trata-se de ADI que declarou a inconstitucionalidade de dispositivos da LC 65/03 e Lei 15.788/05, ambas do Estado de MG. Tais dispositivos cuidavam de provimento e investidura na carreira de Defensor Público mediante transposição de servidores oriundos de cargos com natureza distinta,

Caso	Justificativa
Investidura de servidores públicos em MG	ou seja, sem concurso público específico para o cargo de defensor. A aplicação da Modulação foi determinada pela Corte por razões de Segurança Jurídica e Interesse Social , já que a aplicação de efeitos <i>ex tunc</i> acarretaria o funcionamento precário da Defensoria naquele Estado, em razão do baixo contingente de pessoas trabalhando.
REs 556.664/RS, 559.882/RS, 560.626/RS Decadência e prescrição de contribuições previdenciárias	Trata-se de Recursos Extraordinários julgados conjuntamente nos quais foi reconhecida a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991. No caso questionou-se se o controle de constitucionalidade de lei sobre decadência e prescrição (matéria que lida com os efeitos do tempo no Direito) poderia, em nome da legalidade, ter efeitos <i>ex tunc</i> . A aplicação da Modulação foi determinada pela Corte por razões de Segurança Jurídica , uma vez que os prazos de decadência e prescrição não servem para restaurar a justiça ou a legalidade, mas sim, para garantir a segurança jurídica. Decadência e prescrição nada mais são que “mecanismos do sistema jurídico para absorção de incertezas”.
ADIs 875/DF, 1.987/DF, 2.727/DF, 3.243/DF Regras de rateio do FPE	Trata-se de ADIs que pretendiam a declaração de inconstitucionalidade por omissão parcial da LC 62/89 que regula o funcionamento dos Fundos de Participação, e que deixava de atender ao art. 161, II da CF. Foram julgadas procedentes, mas a aplicação da Modulação foi determinada pela Corte por razões de Segurança Jurídica e Interesse Social , na medida em que a imediata supressão da norma da ordem jurídica “representaria incomensurável prejuízo ao interesse público e à economia dos Estados, uma vez que o vácuo legislativo poderia inviabilizar, por completo, as transferências de recursos.
ADI 4.049/DF Instituto Chico Mendes e medidas provisórias	ADI em face da Lei Federal n. 11.516/07 (conversão da MP 366/07) que criou o Instituto Chico Mendes – ICMBio. A ADI foi julgada improcedente sob o argumento de que, caso a lei fosse julgada inconstitucional, abriria-se precedente para que o mesmo fosse feito em relação a todas as medidas provisórias convertidas em lei desde 2002 e que seguiram o mesmo procedimento. Dessa forma foi declarada apenas incidentalmente a inconstitucionalidade do art. 5º, caput e art. 6º §§ 1º e 2º da Resolução 01 de 2002 do Congresso Nacional. A aplicação da Modulação foi determinada pela

Caso	Justificativa
	Corte por razões de Segurança Jurídica e Interesse Social , pois a declaração de inconstitucionalidade da Resolução com efeitos <i>ex tunc</i> ocasionaria o caos jurídico ao abrir o precedente para que o mesmo ocorresse com outras 500 leis fruto de medidas provisórias desde 2002.
REs 586.453 e 583.050 Conflito de competência para julgar matéria de previdência privada	Considerou-se que a matéria nunca teria sido tratada de maneira uniforme no Supremo e que, em razão disso, muitos processos já julgados pela Justiça do Trabalho teriam de ser encaminhados à justiça comum para novamente serem sentenciados. Isso ensejaria patente prejuízo à celeridade processual e à eficiência. Portanto, novamente a aplicação da Modulação foi determinada pela Corte por razões de Segurança Jurídica e Interesse Social
ADI 429/CE	O caso versava sobre legislação cearense que concedia benefícios fiscais à portadores de deficiência física, sem obedecer às disposições constitucionais (art. 155, XII, g CF) e sem convênio CONFAZ. No entanto, aplicação da Modulação foi determinada pela Corte em defesa da segurança jurídica e da boa-fé dos contribuintes. A invalidação imediata dos benefícios fiscais teria por efeito, em relação ao futuro, forçar os “contribuintes de direito” (as empresas) a reajustarem o valor de suas operações. Os imediatamente prejudicados seriam os consumidores (contribuintes de fato) dos produtos destinados aos deficientes físicos. Portanto, a modulação se deu em proteção à segurança jurídica dos contribuintes de direito (empresas) e ao relevante interesse social dos efeitos da decisão para os contribuintes de fato (cidadão consumidor portador de deficiência).
ADI 4.628/DF	No julgamento da ADI 4.628, o STF declarou a inconstitucionalidade do Protocolo CONFAZ ICMS 21/2011, que violava a repartição de competência tributária estabelecida na Constituição de 1988 para operações interestaduais de comércio eletrônico. A aplicação da Modulação foi determinada pela Corte em razão do “relevante interesse social” afeito à situação de penúria dos Estados destinatários das operações de comércio eletrônico.

Caso	Justificativa
ADI 4481	O caso versava sobre a concessão de benefício fiscal em matéria de ICMS sem amparo na Lei Complementar 24/75 e no art. 155, XII, g da Constituição de 1988. O Min. Roberto Barroso reconheceu a inconstitucionalidade da lei do Estado do Paraná que concedeu benefícios fiscais sem amparo em convênio CONFAZ e a aplicação da Modulação foi determinada pela Corte em razão do longo tempo no qual os benefícios estiveram em plena eficácia, bem como em respeito à boa-fé dos contribuintes na presunção de validade de tais benefícios que vigoraram ao menos oito anos até que o STF examinasse o mérito da ação direta de inconstitucionalidade.

A análise das decisões acima, em que o STF efetuou a modulação dos efeitos, demonstra que a principal preocupação da corte é lidar com o princípio da aparência e da presunção de validade das normas jurídicas, considerando o seu decorrente interesse social. Assim, conforme o art. 27 da Lei 9.868/99, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o STF modular os efeitos das declarações de inconstitucionalidade, restringindo seus efeitos ou decidindo que só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado.

Nesse sentido, o STF detecta nesse grupo de casos que a insegurança jurídica foi causada pelo próprio Poder Público, no exercício dos procedimentos de criação de suas normas jurídicas.

As normas jurídicas não nascem do nada, nem do vazio. Nascem de pólos de poder constituído e reconhecido pela Constituição Federal. A norma torna-se válida porque a autoridade pública competente para criá-la disse que era válida. A regra se torna lei porque foi publicada no diário oficial como se fosse lei. O erro, o engano ou a mentira em matéria de legalidade pela própria autoridade que pratica o ato é compreensível, mas tal equívoco não pode justificar a impositividade desse ato em face dos contribuintes que são obrigados por princípio a acatarem a lei.

Enfim, a lei que existe pressupõe-se conhecida e obrigatória para todos, *ex vi* do art. 3º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro: “Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”. Desta forma, nenhuma autoridade pública pode se escusar de cumprir a própria lei, alegando que não a conhece, ou simples e oportunamente, alegando que a própria lei é inconstitucional.

6.2. Guerra Fiscal e formação de tendência jurisprudencial do STF nas ADIs 429/CE, 4.628/DF e 4481/PR: aplicação do Princípio da Proporcionalidade para justificar a modulação dos efeitos relativos à concessão de benefícios fiscais.

No julgamento da ADI 4.481 (Rel. Min. Roberto Barroso) que versou sobre a concessão de benefício fiscal em matéria de ICMS sem amparo na Lei Complementar 24/75 e no art. 155, XII, g da Constituição de 1988.

O argumento central do voto do Min. Roberto Barroso reconheceu a inconstitucionalidade da lei do Estado do Paraná que concedeu benefícios fiscais sem amparo em convênio CONFAZ (art. 155, XII, g da Constituição de 1988), mas houve modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade

No exame do pedido para modulação temporal, a Corte levou em consideração o longo tempo no qual os benefícios estiveram em plena eficácia e a boa-fé dos contribuintes na presunção de validade de tais benefícios que vigoraram ao menos oito anos até que o STF examinasse o mérito da ação direta de inconstitucionalidade.

Segundo apontou o Min. Roberto Barroso, os contribuintes se submeteram à legislação impugnada com a confiança decorrente da presunção de constitucionalidade dos atos emanados do Poder Público. Tal legislação pautou o planejamento dos contribuintes, condicionando as condutas de empresas e das autoridades fiscais locais.

Como observou o Min. Roberto Barroso, o tempo necessário ao desate final das questões de mérito postas no controle concentrado de constitucionalidade compõe também o reforço às

expectativas legítimas dos jurisdicionados quanto ao texto legal impugnado.

Uma das expressões utilizadas pelo Min. Roberto Barroso foi o temor ao “crime compensar”, para designar a situação em que um texto legal que deveria se saber inconstitucional mantém seus efeitos, por modulação temporal, devido ao tempo que a Corte necessitou para julgar o mérito de uma ação ou de um recurso que sobre ele versava.

Evidentemente, como a legislação provém dos próprios entes tributantes, não se pode atribuir aos contribuintes qualquer responsabilidade pela consolidação de situações causadas diretamente pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelas dificuldades enfrentadas pelo Judiciário (com sua carga descomunal de trabalho).

Há bastante tempo a Corte tem se deparado com questões cujas consequências são desfavoráveis à população de um ente federado faltoso, sem que exista mecanismo legal para penalização do próprio gestor público eventualmente responsável. Isso é bastante comum nas ações cíveis originárias em que se debate violação da Lei de Responsabilidade Fiscal e está ficando cada vez mais presente em matéria de direitos do contribuinte.

Em síntese, o tempo em que o contribuinte seguiu orientações firmadas em legislação, na jurisprudência ou na prática aceita pelas autoridades fiscais é diretamente proporcional ao fortalecimento da confiança na adequação e na correção da conduta prescrita. O Poder Público não pode ignorar essa confiança, sob pena de, figurativamente, fazer o “crime compensar”.

6.3. Caso ADI 429/CE e formação de tendência jurisprudencial do STF em matéria de defesa da segurança jurídica do contribuinte no controle de constitucionalidade da concessão de benefícios fiscais

O STF já havia modulado temporalmente os efeitos de decisão declaratória da inconstitucionalidade de benefícios fiscais no julgamento da ADI 429 (sessão de 22/08/2014). Naquela oportunidade, a Corte assegurou à legislação cearense que concedia benefícios fiscais à portadores de deficiência física o prazo

de sobrevida de doze meses a partir da publicação da respectiva ata de julgamento (o que ocorreu em 03/09/2014).

O julgamento da ADI 429 indicou que o Supremo Tribunal Federal permanece atento aos danos sociais e econômicos das declarações de inconstitucionalidade de benefícios fiscais. Em especial, os riscos a que se sujeitam direta ou indiretamente as pessoas físicas aos reflexos da tributação do ICMS sobre os preços das mercadorias.

A modulação temporal realizada no julgamento da ADI 429, também na linha do voto da ADI 4481, tem dimensão ligada à defesa da segurança jurídica e da boa-fé dos contribuintes. É importante lembrar que os valores cobrados a título de ICMS integram obrigatoriamente a base de cálculo do próprio imposto, isto é, “o tributo é repassado no preço ao consumidor”. Ao final, é o consumidor que arca com o peso da carga tributária, de modo a ser muitas vezes chamado de “contribuinte de fato”.

Assim, a invalidação imediata dos benefícios fiscais teria por efeito, em relação ao futuro, forçar os “contribuintes de direito” a reajustarem o valor de suas operações. Os imediatamente prejudicados seriam os consumidores (contribuintes de fato) dos produtos destinados aos deficientes físicos. Um consumidor que estivesse planejando a aquisição de um desses produtos seria pego, inadvertidamente, pela alta do preço.

Dessa forma, o julgamento da ADI 429 abre a discussão sobre a modulação temporal dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal tanto para segurança jurídica dos contribuintes de direito (empresas) como para o relevante interesse social dos efeitos da decisão para os contribuintes de fato (cidadão consumidor).

6.4. Possíveis reflexos jurídicos para a modulação dos efeitos da Proposta de Súmula Vinculante 69 na interpretação do artigo 150, § 6º da Constituição

No julgamento da ADI 4.481, o Min. Barroso chama a atenção para o necessário respeito à boa-fé e à segurança jurídica do contribuinte perante a incerteza dos procedimentos legislativos empreendidos na prática da guerra fiscal entre os Estados.

Desta forma, coloca-se a importância de se saber, também, qual será o entendimento do STF para os casos em que há convênio CONFAZ, tal qual disposto no texto da Proposta de Súmula Vinculante nº. 69²², porém, com dúvida a respeito do instrumento legal utilizado para internalizar esses benefícios. Ou seja, além do convênio CONFAZ, é necessária: (i) a edição de “lei estadual específica” em conformidade com o princípio da legalidade, *ex vi* do art. 150, I ou; basta (ii) a internalização por decreto estadual (do Executivo ou do Legislativo), em aberta exceção à legalidade?

Determina o art. 150, § 6º da Constituição de 1988: “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, **só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal**, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g”.

Ora, segundo a redação do art. 150, § 6º, a necessidade de previsão em lei específica para a validade de qualquer benefício fiscal não prejudica a reserva de convênio interestadual especificamente para os benefícios relacionados ao ICMS.

Noutras palavras, para os benefícios relacionados ao ICMS, além de prévio convênio autorizador celebrado no âmbito do CONFAZ, também é necessária lei ou legislação específica? Ou bastaria o convênio para criar o benefício fiscal, independentemente da resistência de algum ente federado em internalizá-lo?

A discussão não é meramente acadêmica. Por ocasião do julgamento do RE 539.130, a Segunda Turma do STF se deparou com esse problema. Naquele caso, o Estado do Rio Grande do Sul sustentava não lhe serem aplicáveis as normas que previam tratamento diferenciado e favorecido para as lojas francas (*free*

22. PSV 69: “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido **sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ**, é inconstitucional”.

shops), pois o Convênio CONFAZ 91/1991, que previa benefícios fiscais para esse tipo de pessoa jurídica, não teria sido internalizado por decreto do chefe do Poder Executivo local.

Em informações solicitadas pela Min. Ellen Gracie, relatora, o Estado do Rio Grande do Sul informou que os benefícios fiscais foram internalizados por decreto legislativo, instrumento que, segundo a compreensão das autoridades fiscais, não era o instrumento adequado para tanto.

A Corte concluiu que, diante da complexidade da legislação tributária, a dúvida sobre a densidade normativa dos convênios interestaduais e o alcance da palavra “lei” para abarcar apenas “lei em sentido estrito” ou “legislação” (o que incluiria tanto os decretos do chefe do Executivo como os decretos legislativos), qualquer que fosse a solução adotada, não poderia prejudicar os contribuintes.

6.5. Aplicação do princípio da proporcionalidade em sentido estrito no voto do Min. Barroso e reflexos no julgamento de outros da modulação do RE 635.688

A nosso sentir, o argumento utilizado pelo Min. Barroso para justificar a modulação temporal dos efeitos é típico da aplicação do princípio da proporcionalidade em sentido estrito, embora ele não tenha sido expressamente invocado.

No teste da aplicação da proporcionalidade em sentido estrito, o intérprete pondera a intensidade de violação a dois ou mais direitos fundamentais, que estariam em colisão.

Na ADI 4.481, a colisão se deu entre a expectativa à declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal e a expectativa dos contribuintes à estabilidade de suas relações com as autoridades fiscais estaduais, fundadas no texto legal impugnado.

A questão era qual seria o mal maior: (i) tolerar a manutenção dos benefícios inconstitucionais, por um período de tempo determinado; (ii) ou impor a inúmeros contribuintes o ressarcimento de dano ao qual não deram causa?

Certamente, a Constituição repudia normas que com ela não são compatíveis. Porém, as consequências da declaração de

inconstitucionalidade pura e simples recairiam sobre os contribuintes que não tinham opção senão seguir a legislação que lhes foi imposta por um ente federado por representantes políticos legitimados pelo voto e para a criação de leis.

Nessa ponderação, a Corte prestigiou a boa-fé dos contribuintes que podem e devem esperar do Estado postura coerente com os postulados da segurança jurídica e do devido processo legal.

As decisões na ADI 429 e na ADI 4.481 sinalizam o surgimento de padrão aplicável ao controle de constitucionalidade de benefícios fiscais. Sem abrir mão da guarda da Constituição, o Supremo Tribunal Federal busca critérios determinantes que motivem a proteção dos contribuintes, que são terceiros pegos no fogo cruzado entre os entes tributantes, esses os verdadeiros combatentes da guerra fiscal.

Esses critérios determinantes se referem ao grau de confiança gerado pela legislação impugnada e pela extensão dos danos que serão suportados pelos contribuintes como efeito colateral da declaração de inconstitucionalidade do benefício fiscal.

Por exemplo, no caso a que se refere o Tema 299 da Repercussão Geral (RE 635.688), a Corte enfrentou duas questões relevantes, calcadas em antiga jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e nas práticas dos Estados e do Distrito Federal para concessão de benefícios fiscais aos produtos da cesta básica.

De um lado, venerável linha de precedentes de relatoria do Min. Moreira Alves reconhecia o caráter impositivo dos convênios interestaduais, cujas disposições deveriam ser integralmente observadas por cada um dos Estados e pelo Distrito Federal.

De outro, até 2005, a Corte reconhecia que os fenômenos da isenção e da “redução da base de cálculo” eram distintos e que, portanto, as restrições aos créditos de não-cumulatividade aplicáveis à “isenção” eram inaplicáveis à “redução da base de cálculo”.

Somente em 2014, com o julgamento do RE 635.688, é que o Supremo Tribunal Federal deu interpretação ampla e vinculante ao estorno de créditos na hipótese de redução de base de

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI

cálculo, bem como declarou que os convênios interestaduais seriam meramente autorizativos.

7. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE EM SENTIDO AMPLO (NECESSIDADE E ADEQUAÇÃO) E MODULAÇÃO DOS EFEITOS: SERIA A OPÇÃO DOS ESTADOS PELA VIA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO O CAMINHO NECESSÁRIO E ADEQUADO PARA A RESTAURAÇÃO DA LEGALIDADE?

A proporcionalidade é parâmetro valorativo que permite aferir a idoneidade de uma dada medida legislativa, administrativa ou judicial. Pelos critérios da proporcionalidade pode-se avaliar a adequação e a necessidade de certa medida, bem como, se outras menos gravosas aos interesses sociais não poderiam ser praticadas em substituição àquela empreendida pelo Poder Público.

No Direito Constitucional alemão, outorga-se ao princípio da proporcionalidade a qualidade de norma constitucional não-escrita derivada do Estado de Direito quando se revela mediante contraditoriedade, incongruência ou inadequação entre meios e fins.

Gilmar Mendes, comentando o modelo alemão, assevera que “*A utilização do princípio da proporcionalidade ou da proibição de excesso no Direito constitucional envolve, como observado, a apreciação da necessidade (Erforderlichkeit) e adequação (Geeignetheit) da providência legislativa.*”²³

23. MENDES, Gilmar. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. 1, nº 5, agosto, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 28.2.2015

7.1. Exemplo esclarecedor: aplicação do Princípio da Proporcionalidade aos casos em que o próprio executivo ataca lei estadual para obter efeitos “*ex tunc*”

Tome-se o exemplo do julgamento da ADI 1.851, da ADI 2.675 e da ADI 2.777. Na ADI 1.851²⁴, o Supremo Tribunal Federal declarou constitucional negar impossibilidade de restituição imediata e preferencial do ICMS cobrado por antecipação se o fato jurídico tributário viesse a ocorrer, independentemente da discrepância entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo efetiva, *ex vi* do artigo 150, § 7º da CF 88 e EC 03/1993 (substituição tributária “*pra frente*”).

A ADI 1.851 foi proposta contra legislação do Estado de Alagoas que proibia a restituição do tributo na hipótese de discrepância entre as bases de cálculo presumida e efetiva. Em sentido contrário, os Estados de São Paulo e da Paraíba possuíam legislação local que obrigava as respectivas autoridades fiscais a reconhecer o direito à restituição nas hipóteses em que a base de cálculo efetiva (ou base calculada) fosse inferior à base de cálculo presumida.

Com um discurso de resgate da constitucionalidade e da legalidade, os governadores de SP e de PE ajuizaram ações diretas de inconstitucionalidade com o objetivo de invalidar as normas locais, criadas pelos próprios entes federados, que obrigavam as autoridades fiscais à restituição dos valores controversos (ADI 2.675 e ADI 2.777). Por que resgate da legalidade?

Em suas petições iniciais, os governadores dos Estados de SP e de PE sustentaram que seus Estados estavam vinculados a convênio interestadual que proibia o reconhecimento do direito a crédito em tais circunstâncias. Tal convênio teria por objetivo combater a guerra fiscal, pela imposição de tratamento único em

24. “O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final” (ADI 1851, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060).

toda a Federação, a despeito de ele não ter sido aprovado por unanimidade.

Segundo a argumentação dos governadores, as legislações locais discrepavam do tratamento acordado no âmbito do CONFAZ, de modo a promover a discórdia no seio das Fazendas dos vinte e oito entes federados. De acordo com o discurso oficial, a declaração de inconstitucionalidade das normas discrepantes era o meio adequado para restaurar a convivência harmônica preconizada pela CF 88.

Porém, por qual razão os próprios Estados de SP e de PE não revogaram as normas que entendiam inconstitucionais? Afinal, ambos tinham competência plena para restaurar unilateralmente a legalidade nos respectivos âmbitos territoriais (art. 24 da Constituição e Súmula 473/STF).

Em especial, a retirada dessas normas do sistema jurídico, pelo procedimento legislativo, teria ampla legitimidade democrática.

A resposta está nos efeitos. O apelo ao controle concentrado de constitucionalidade escamoteava o desejo de atribuir efeitos pretéritos à retirada das respectivas normas do sistema jurídico.

Esse efeito temporal amplo não seria conquistado se os Estados lançassem mão do processo democrático-legislativo. No processo legislativo, os Estados teriam que expor sua motivação ao escrutínio dos cidadãos e aos freios e contrapesos internos do debate político. Nesse diálogo, as autoridades fiscais teriam que respeitar outras regras e valores constitucionais e legais, como os princípios da segurança jurídica, da boa-fé objetiva e o do devido processo legal substantivo (proporcionalidade).

No campo por excelência desse debate, o diálogo institucionalizado da política, a retirada de um benefício concedido pelo próprio ente federado teria efeitos meramente prospectivos (*ex nunc*).

O ajuizamento da ADI 2.675 e da ADI 2.777 tiveram por objetivo atribuir efeitos pretéritos (*ex tunc*) incabíveis no caso concreto e que muito provavelmente seriam rejeitados no foro adequado do processo legislativo, com ostensiva perda de cunho político-democrático aos seus proponentes.

Indaga-se: o ajuizamento das ações diretas era (i) *necesário* e (ii) *adequado* à restauração da legalidade?

Pelo contrário. As ações diretas visavam extrair efeitos contrários ao devido processo legal substantivo, à segurança jurídica e à boa-fé objetiva.

Se era realmente necessário reconduzir a legislação local à conformidade com a Constituição, os Estado de SP e de PE deveriam ter utilizado os canais políticos institucionalizados para promover as mudanças desejadas. Invocar o Judiciário para servir de álibi à restauração da legalidade, por um ente dotado de competência legislativa, é inadequado.

De modo semelhante, ausente a necessidade. Neste caso, a motivação ostensiva do ajuizamento das ações foi o suposto fomento da guerra fiscal, pela insurgência das legislações locais ao que dispunha convênio interestadual não unânime. Mas a restauração da legalidade se satisfazia com a mudança do quadro legislativo com efeitos meramente prospectivos. Para essa finalidade, era desnecessário buscar efeitos pretéritos.

7.2. Aplicação do Princípio da Proporcionalidade e modulação dos efeitos para o caso cesta básica: seria a opção dos estados pela via do contencioso tributário o caminho necessário e adequado para a restauração da legalidade?

A história se repete.

Desde a introdução da EC 23/1983 Estados, Distrito Federal e contribuintes sabem que operações beneficiadas por isenção ou por não-incidência são incapazes de gerar créditos no âmbito da não-cumulatividade.

A CF 88 manteve a vedação com o uso das mesmas expressões: “isenção” e “não incidência”.

Não obstante, os Estados e o Distrito Federal abrem mão do uso das expressões cujo significado técnico está arraigado na legislação e na prática fiscal para estabelecer benefícios com expressões ambíguas, como “redução de base de cálculo” (Convênio 139/93) ou “redução de carga tributária” (Convênio 128/94).

Em atenção à racionalidade da segurança jurídica, se as autoridades fiscais desejam deixar claro que determinados benefícios concedidos terão como consequência anulação ou estorno integral ou parcial de crédito, bastar-lhes-ia lançar mão das consagradas expressões “isenção parcial” ou “não incidência” na própria legislação dos Estados.

Com o uso das expressões “redução de base de cálculo” e “redução da carga tributária”, os entes federados estimulam o contencioso fiscal administrativo e judicial calcado na desnecessária vagueza e ambiguidade dos termos empregados na legislação.

Por via transversa, os entes federados conseguiram judicializar um debate que deveria ocorrer com transparência nos canais institucionalizados do processo legislativo. O Judiciário acabou por se tornar álibi na tomada de uma decisão cujo ônus cabe aos atores do processo legislativo, não aos juízes.

O fato é que no horizonte do Convênio 128/94, os Estados detinham duas opções para amoldar suas pretensões jurídicas para o estorno dos créditos à luz do artigo 155, parágrafo 2º da CF 88:

(i) os Estados poderiam adequar sua legislação interna à CF 88, observando os limites ao poder de tributar e criar “lei específica” para instituir desde 1994 as respectivas “isenções parciais” dos produtos da cesta básica, submetendo ao processo democrático da produção da lei estadual, a anterioridade e à irretroatividade (efeitos “ex nunc” das novas regras sobre “isenção parcial” que revogam as anteriores que tratavam de “redução de base de cálculo”), ou;

(ii) os Estados poderiam optar pelo contencioso tributário e, assim, no lugar de submeterem-se às regras constitucionais, poderiam simplesmente amoldar a interpretação da CF 88 aos seus interesses e com efeitos *ex tunc*, como o que ocorre no julgamento de ações declaratórias de inconstitucionalidade ou incidentalmente em recursos extraordinários.

A pergunta, aqui, para a modulação dos efeitos é: será que o caminho do contencioso tributário para obter o presente efeito da repercussão geral do caso cesta básica foi o caminho mais “adequado” e “necessário” perante as regras da CF 88?

A resposta é não.

O caminho *adequado e necessário* seria a via democrática e legislativa de simplesmente alterar-se a legislação interna, substituindo os dispositivos que tratavam de “redução de base de cálculo” por “isenção parcial” e dispor expressamente sobre o estorno dos créditos, conforme autoriza a Constituição.

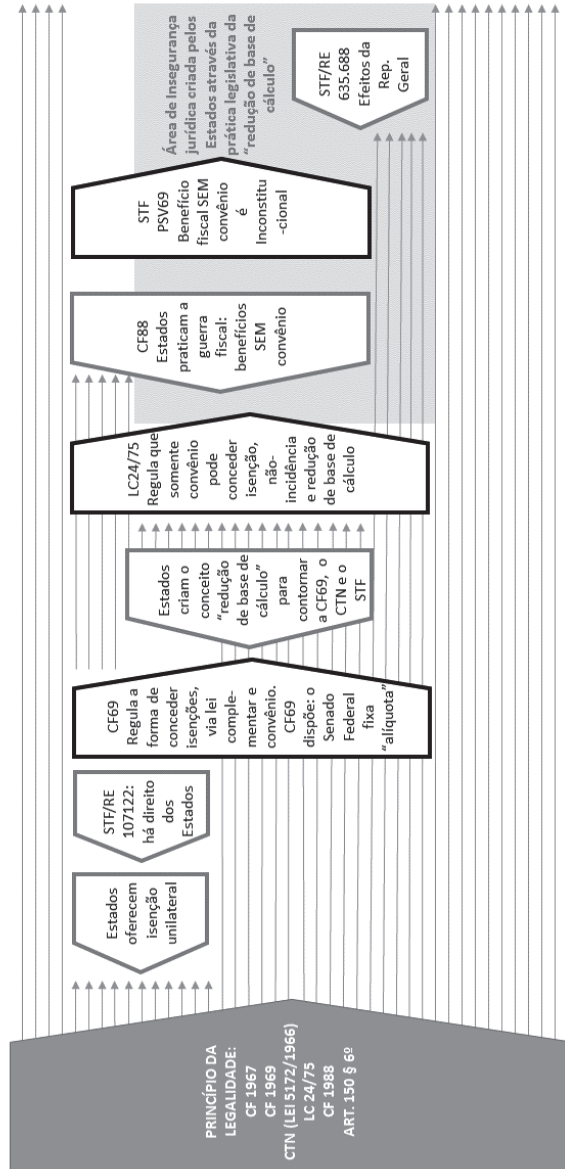
Como a via escolhida pelos Estados não foi nem adequada nem necessária aos seus fins, então, não se pode pretender os efeitos *ex tunc* que nem a lei estadual autorizaria: portanto, a modulação dos efeitos no caso cesta básica era um imperativo.

8. DEZ CONCLUSÕES INSTITUCIONAIS

C1. Este estudo verifica que o uso ilegal da expressão “redução de base de cálculo” busca legitimar procedimentos antidemocráticos da guerra fiscal. A guerra fiscal entre os Estados é uma prática que usa o direito, a imprecisão dos conceitos jurídicos e o caminho do contencioso tributário para ludibriar os canais de coordenação federativa eleitos pela Constituição Federal. O uso abusivo da expressão “redução de base de cálculo” por parte dos Estados repercute em 4 dimensões do fenômeno da “guerra fiscal”, afetando diretamente 4 dispositivos constitucionais: **(i)** há desrespeito ao princípio da legalidade que exige “lei específica” para conceder “redução de base de cálculo”, *ex vi* do art. 150, § 6º da CF 88; **(ii)** há desrespeito ao princípio da não-cumulatividade, *ex vi* do Art. 155, § 2º, inciso I, da CF 88, na medida em que a equiparação entre “isenção” e “redução de base de cálculo” serve para “adaptar” a CF 88 à prática histórica das legislações estaduais; **(iii)** há desrespeito ao princípio federativo expresso no art. 152 da CF 88, que proíbe aos Estados estabelecerem diferença tributária em razão da origem do bem, dado que os Estados utilizam a “redução de base de cálculo” para criar barreiras aos produtos de outros Estados, mediante a glosa dos créditos superiores a 7% advindos das operações interestaduais tributadas a 12% e; **(iv)** há desrespeito à cláusula de delegação de competência, *ex vi* dos artigos 150 § 6º e 155, XII, “g” da CF 88, pois o fundamento ordenador dessa regra foi a busca da homogeneidade do ICMS através da criação da instância decisória coletiva do CONFAZ. A prática meramente “autorizativa” de cláusulas desnatura a razão de existir dos Convênios CONFAZ.

C2. Abuso no uso do conceito “redução de base de cálculo” e desrespeito ao princípio da legalidade:

Abuso do conceito “redução de base de cálculo” para fraudar a CF67, iludir o CTN, contornar a competência do STF, afrontando o PRINCÍPIO DA LEGALIDADE (art. 150 § 6º)



O quadro anterior revela o sistemático desrespeito ao princípio da legalidade pela manipulação do conceito “redução de base de cálculo” flagrado em diferentes momentos dos últimos 50 anos. No cenário pós-promulgação da CF 67 e pós-vigência do Código Tributário Nacional (Lei 5172/66), o conceito-solução “redução de base de cálculo” surge com 5 funções alternativas:

- (i) driblar a alíquota uniforme a ser fixada pelo Senado Federal, *ex vi* do art. 24, § 4º da CF 67;
- (ii) contornar a exigência de lei estadual para alteração de alíquotas exigida pelo art. 97, IV, da Lei 5172/66 (CTN);
- (iii) desviar da exigência de lei estadual para “exclusão do crédito tributário”, *ex vi* do art. 97, VI, da Lei 5172/66 (CTN);
- (iv) iludir a regra que determina que a “isenção” decorre sempre de lei, *ex vi* do art. 176 da Lei 5172/66 (CTN) e;
- (v) dificultar o controle de constitucionalidade do STF, dado que havia à época dúvida acerca do cabimento de controle direto sobre meros “decretos”.

No cenário pós-vigência da LC 24/75, o conceito “redução de base de cálculo” continuou ativo nas suas 5 funções para iludir a CF 67, o CTN e o STF, mas, agora, passível de ser veiculado na forma do convênio CONFAZ, *ex vi* do art. 1º, § 1º da LC 24/75.

Após a vigência da CF 88, o conceito “redução de base de cálculo” permaneceu exercendo seu brilho para ludibriar a CF 88, o CTN e o STF, contudo, em razão da nova previsão do art. 150, § 6º da CF 88, que exigiu “lei específica”, também, para conceder a “redução de base de cálculo”, tal prática dos Estados de despistar a lei e ignorar os convênios vem sendo qualificada como inconstitucional. Trata-se, justamente, do objeto da Proposta de Súmula Vinculante 69 do STF.

C3. Desrespeito ao princípio da não-cumulatividade, *ex vi* do art. 155, § 2º, inciso I, da CF 88. O esquema abaixo demonstra que o debate teórico dos Estados no STF sobre a equiparação entre “isenção”/“redução de base de cálculo” oculta o verdadeiro efeito jurídico dessa tese: tornar cumulativo o ICMS, especialmente para as operações interestaduais, por meio do estorno dos créditos efetivamente pagos nas operações anteriores.

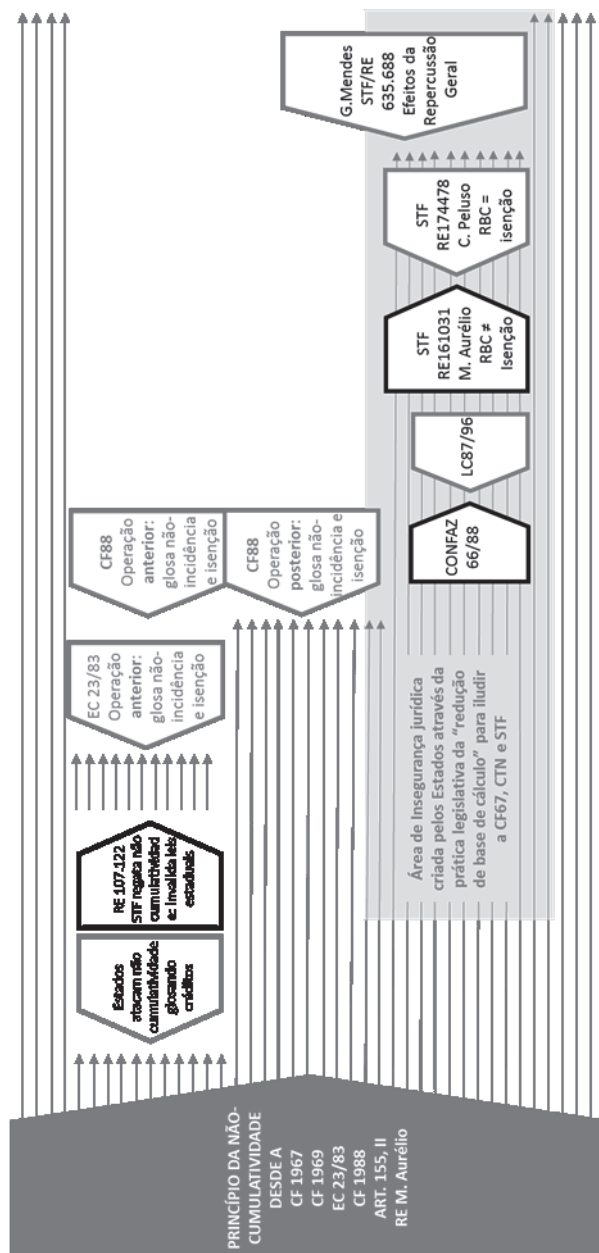
Se os Estados simplesmente respeitassem o art. 155, § 2º, Inciso VI, que proíbe alíquotas internas inferiores às alíquotas interestaduais, tal problema não aconteceria.

A jurisprudência do STF, nas vozes dos Min. Rafael Mayer (RE 107.122), Moreira Alves (RP 973) e Marco Aurélio (RE 161.031), sempre defendeu e consolidou a aplicação do princípio da não-cumulatividade.

No plano da legislação, a LC 87/96 revogou o dispositivo do convênio CONFAZ 66/88 que pretendia autorizar o estorno proporcional nos casos de redução de base de cálculo, sinalizando respeito ao princípio da não-cumulatividade e à jurisprudência da Suprema Corte.

Agora, o desafio do STF é enfrentar o tema da não cumulatividade, vez que já foi superado o debate iniciado pelo RE 174.478 e concluído pelo RE 635.688 focados exclusivamente na equiparação “isenção”/”redução de base de cálculo”.

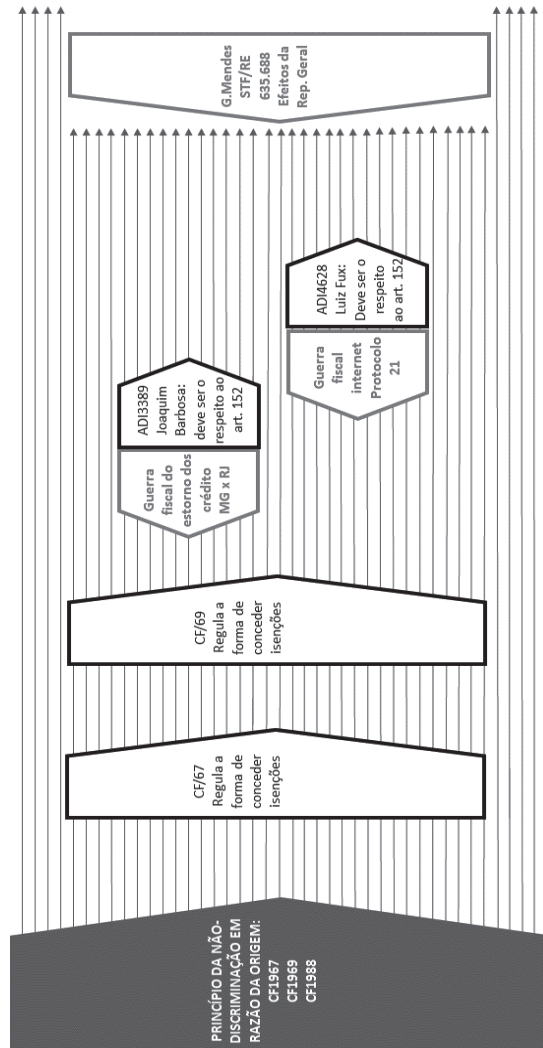
Abuso do conceito “redução de base de cálculo” como forma jurídica para afrontar o PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE (art. 155, II)



ICMS
GUERRA FISCAL

C4. Há desrespeito ao princípio federativo expresso no art. 152 da CF 88 que proíbe aos Estados estabelecerem diferença tributária em razão da origem do bem.

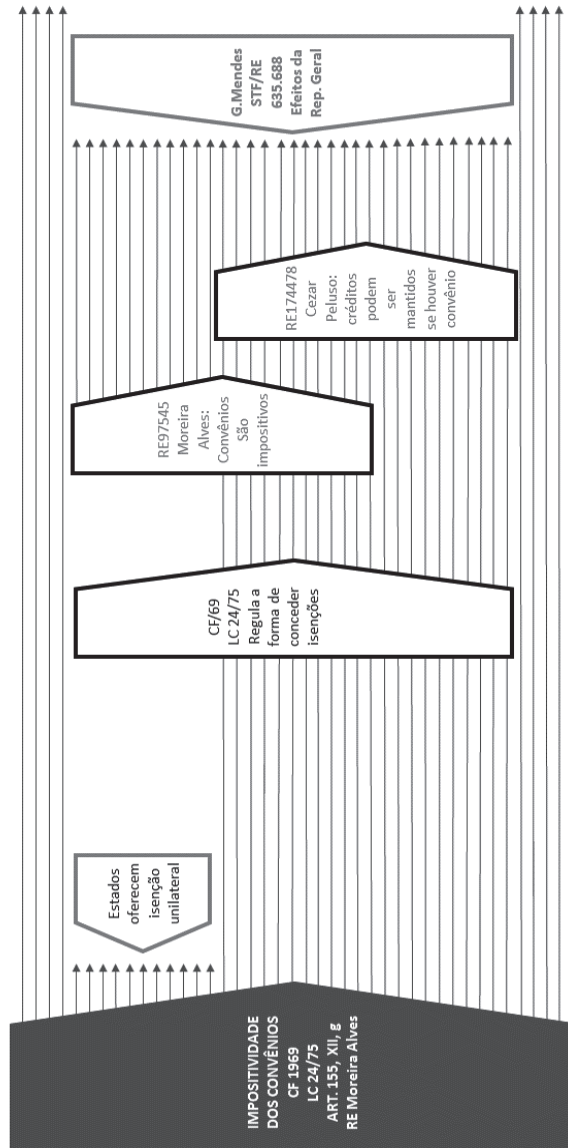
Uso do conceito “redução de base de cálculo” para onerar apenas as operações interestaduais, afrontando o PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO DA ORIGEM ART. 152 DA CF88



No esquema anterior, verifica-se que o RE 635.688 inova a jurisprudência do STF ao desconsiderar o art. 152 da CF 88. A opção de o Estado do Rio Grande do Sul poder dispor em sua legislação interna por “redução de base de cálculo” para 7%, não autoriza a utilização indireta desse conceito para impor cumulatividade e, portanto, aumento de carga tributária, especialmente, para as operações interestaduais realizadas a 12%. Quando o Estado do RS reduz a carga tributária para 7%, abaixo das operações interestaduais a 12%, está na prática criando uma barreira alfandegária de 5% exclusivamente para as operações interestaduais. Ressalte-se que esse problema não ocorreria se o Estado do RS mantivesse sua carga tributária das operações internas a 12%: é a redução para abaixo de 12%, combinada com o desrespeito à não cumulatividade, que configura a criação de discriminação tributária em razão da origem da mercadoria, ferindo o art. 152 da CF 88.

C5. Há desrespeito à cláusula de delegação de competência, *ex vi* dos artigos 150 § 6º e 155, XII, “g” da CF 88:

Abuso do conceito “redução de base de cálculo” para fraudar a cláusula de delegação de competência do art. 155, XII, “g” da CF88, tornando os convênios CONFAZ inúteis



O fundamento constitucional da LC 24/75 sempre foi a busca da homogeneidade do ICMS através da criação da instância decisória coletiva do CONFAZ, contudo, a prática meramente “autorizativa” de cláusulas desnatura a razão de existir dos Convênios CONFAZ. Trata-se de manobra normativa que esvazia a função do CONFAZ como instância decisória que deve regular a conduta dos Estados através de regras obrigatórias ou proibitivas para homogeneizar a legislação do ICMS na federação. Contudo, o CONFAZ, contrariamente à lógica da criação da LC 24/75, da LC 87/96 e da jurisprudência do STF, procura contornar essa cláusula constitucional através do recurso técnico normativo de “cláusulas autorizativas” que devolvem a competência do CONFAZ para a esfera discricionária dos Estados, esvaziando a finalidade impositiva original dos convênios. Se o constituinte tirou dos Estados a competência de auto definir benefícios fiscais e auto definir os limites da não cumulatividade, não pode pelo subterfúgio de cláusula autorizativa o convênio CONFAZ devolver essa competência para os Estados.

C6. Sobre a modulação dos efeitos do RE 635.688, conforme demonstra a tabela abaixo, há clara formação de jurisprudência no sentido de conceder modulação *ex nunc*, a partir da decisão quando o particular é o prejudicado pela aparência de legalidade do benefício, conforme precedentes firmados na ADI 429/CE, ADI 4.628/DF e ADI 4.481/PR, situação que demonstra o equívoco do primeiro fundamento utilizado para negar a modulação

TABELA I – CASOS EM QUE HOUE A MODULAÇÃO DE EFEITOS

Caso	Justificativa
ADI 429/CE	A aplicação da Modulação foi determinada pela Corte em defesa da segurança jurídica e da boa-fé dos contribuintes. A invalidação imediata dos benefícios fiscais teria por efeito, em relação ao futuro, forçar os “contribuintes de direito” (as empresas) a reajustarem o valor de suas opera-

Caso	Justificativa
	ções. Os imediatamente prejudicados seriam os consumidores (contribuintes de fato) dos produtos destinados aos deficientes físicos. Portanto, a modulação se deu em proteção à segurança jurídica dos contribuintes de direito (empresas) e ao relevante interesse social dos efeitos da decisão para os contribuintes de fato (cidadão consumidor portador de deficiência).
ADI 4.628/DF	No julgamento da ADI 4.628, o STF declarou a inconstitucionalidade do Protocolo CONFAZ ICMS 21/2011, que violava a repartição de competência tributária estabelecida na Constituição de 1988 para operações interestaduais de comércio eletrônico. A aplicação da Modulação foi determinada pela Corte em razão do “relevante interesse social” afeito à situação de penúria dos Estados destinatários das operações de comércio eletrônico.
ADI 4.481/PR	O caso versava sobre a concessão de benefício fiscal em matéria de ICMS sem amparo na Lei Complementar 24/75 e no art. 155, XII, g da Constituição de 1988. O Min. Roberto Barroso reconheceu a inconstitucionalidade da lei do Estado do Paraná que concedeu benefícios fiscais sem amparo em convênio CONFAZ e a aplicação da Modulação foi determinada pela Corte em razão do longo tempo no qual os benefícios estiveram em plena eficácia, bem como em respeito à boa-fé dos contribuintes na presunção de validade de tais benefícios que vigoraram ao menos oito anos até que o STF examinasse o mérito da ação direta de inconstitucionalidade.

Essa análise histórica das decisões em que o STF efetuou a modulação dos efeitos demonstra que a principal preocupação da Corte é lidar com o princípio da aparência e da presunção de validade das normas jurídicas, que sempre há de pesar no prato da segurança jurídica, considerando o seu decorrente interesse social.

Segundo o art. 27 da Lei 9.868/99, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá

o STF modular os efeitos das declarações de inconstitucionalidade, restringindo seus efeitos ou decidindo que só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado.

As normas jurídicas não nascem do nada, nem do vazio. Nascem de pólos de poder constituído e reconhecido pela Constituição Federal. A norma torna-se válida porque a autoridade pública competente para criá-la disse que era válida.

A regra se torna lei porque foi publicada no diário oficial como se fosse lei. O erro, o engano ou a mentira em matéria de legalidade pela própria autoridade que pratica o ato faz parte de uma racionalidade distorcida que incentiva e incrementa a prática do abuso de poder legislativo. Mas tal manobra não pode justificar a impositividade desse ato em face do cidadão que não tem outra saída senão, por princípio, acatar a lei. A lei que existe pressupõe-se conhecida e obrigatória para todos, *ex vi* do art. 3º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro: “Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”.

Nenhuma autoridade pública pode se escusar de cumprir a própria lei, alegando que não a conhece, ou simples e oportunamente, alegando que a própria lei é inconstitucional, mas pode pleitear ao Supremo a modulação dos efeitos da própria regra inconstitucional.

C7. O julgamento do RE 635.688 deveria ter aplicado o princípio da proporcionalidade, assim como foi aplicado pelo Min. Barroso na ADI 4.481 para justificar a modulação temporal dos efeitos. Na ADI 4.481, a colisão se deu entre a expectativa à declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal e a expectativa dos contribuintes à estabilidade de suas relações com as autoridades fiscais estaduais, fundadas no texto legal impugnado. Nessa ponderação, a Corte prestigiou a boa-fé dos contribuintes que podem e devem esperar do Estado postura coerente com os postulados da segurança jurídica e do devido processo legal.

As decisões na ADI 429 e na ADI 4.481 sinalizam o surgimento de padrão aplicável ao controle de constitucionalidade de benefícios fiscais. Sem abrir mão da guarda da Constituição, o Supremo Tribunal Federal busca critérios determinantes que motivem a proteção dos contribuintes, que são terceiros pegos no

fogo cruzado entre os entes tributantes, esses os verdadeiros combatentes da guerra fiscal.

No que se refere ao Tema 299 da Repercussão Geral (RE 635.688), a Corte enfrentou duas questões relevantes, calcadas em antiga jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e nas práticas dos Estados e do Distrito Federal para concessão de benefícios fiscais aos produtos da cesta básica. Esses critérios determinantes se referem ao grau de confiança gerado pela legislação impugnada e pela extensão dos danos que serão suportados pelos contribuintes como efeito colateral da declaração de inconstitucionalidade do benefício fiscal.

De um lado, linha de precedentes liderada pelo Min. Moreira Alves reconhecia o caráter impositivo dos convênios interestaduais, cujas disposições deveriam ser integralmente observadas por cada um dos Estados e pelo Distrito Federal. Esse fundamento não foi analisado e se mostra como relevante para evitar a guerra fiscal.

De outro, até 2005, a Corte reconhecia que os fenômenos da isenção e da “redução da base de cálculo” eram distintos e que, portanto, as restrições aos créditos de não-cumulatividade aplicáveis à “isenção” eram inaplicáveis à “redução da base de cálculo”.

Somente em 2014, com o julgamento do RE 635.688, é que o Supremo Tribunal Federal deu interpretação ampla e vinculante ao estorno de créditos na hipótese de redução de base de cálculo, bem como declarou que os convênios interestaduais seriam meramente autorizativos. O contribuinte não pode ser punido por ter acreditado que o uso da expressão “redução de base de cálculo” na legislação dos Estados que comunicava “direito ao crédito sem impedimento legal”, queria dizer justamente outra coisa: “não direito a crédito, sem previsão legal”. Por isso, deveria ser a modulação para que o contribuinte de direito não sofresse as repercussões da mudança do direito, nem o contribuinte de fato sofresse com os efeitos jurídicos sobre os preços.

C8. Deveria ser, ainda, a modulação dos efeitos em razão da aplicação do princípio da proporcionalidade em sentido amplo, pois tal qual ensina o Min. Gilmar Mendes: “*A utilização do princípio*

*da proporcionalidade ou da proibição de excesso no Direito constitucional envolve, como observado, a apreciação da necessidade (Erforderlichkeit) e adequação (Geeignetheit) da providência legislativa.”*²⁵. Pelos critérios da proporcionalidade pode-se avaliar a adequação e a necessidade de certa medida, bem como se outras menos gravosas aos interesses sociais não poderiam ser praticadas em substituição àquela empreendida pelo Poder Público.

Ocorre que, no caso do RE 635.688, os Estados pretendem obter efeito para o qual na ordem tributária da CF 88 seria necessária alteração da legislação interna. Assim, no lugar de enfrentarem a providência legislativa necessária e adequada, trocando democraticamente (segundo os procedimentos necessários) o termo “redução de base de cálculo” para “isenção”, de modo a gozarem da possibilidade da anulação do crédito, *ex vi* do art. 155, § 2º, II, “b”, optaram por mudar o sentido de “redução de base de cálculo” pela via oblíqua do contencioso tributário.

Contudo, o contencioso tributário não é a via adequada nem necessária para obter-se o efeito da equiparação entre “redução de base de cálculo” e “isenção-parcial”. O caminho adequado e necessário é a via legislativa, fazendo com que a legislação dos Estados e do CONFAZ alinhe-se à Constituição Federal e não o contrário.

Tal situação reflete, claramente, a mesma lógica do Poder Executivo do Estado quando opta por interpor ação direta de declaração de inconstitucionalidade contra ato do próprio Poder Legislativo. Foi assim nas ADIs 2.675 e 2.777, em que sob as falsas vestes de discurso de resgate da constitucionalidade e da legalidade, os governadores de SP e de PE ajuizaram ações diretas de inconstitucionalidade com o objetivo de invalidar as normas locais, criadas pelos próprios entes federados, que obrigavam as autoridades fiscais à restituição dos valores controversos.

25. MENDES, Gilmar. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. 1, nº 5, agosto, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 28.2.2015

Porém, por qual razão os próprios Estados de SP e de PE não revogaram as normas que entendiam inconstitucionais?

A resposta está nos efeitos. O apelo ao controle concentrado de constitucionalidade escamoteava o desejo de atribuir efeitos pretéritos à retirada das respectivas normas do sistema jurídico. Esse efeito temporal amplo não seria conquistado se os Estados lançassem mão do processo democrático-legislativo. No processo legislativo, os Estados teriam que expor sua motivação ao escrutínio dos cidadãos e aos freios e contrapesos internos do debate político. Nesse diálogo, as autoridades fiscais teriam que respeitar outras regras e valores constitucionais e legais, como os princípios da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade, da boa-fé objetiva e do devido processo legal substantivo. O ajuizamento da ADI 2.675 e da ADI 2.777 tiveram por objetivo atribuir efeitos pretéritos (*ex tunc*) incabíveis no caso concreto e que muito provavelmente seriam rejeitados no foro adequado do processo legislativo, com ostensiva perda de cunho político-democrático aos seus proponentes.

C9. A mesma lógica se reproduz no RE 635.688. O fato é que no horizonte do Convênio 128/94, os Estados detinham duas opções para amoldar suas pretensões jurídicas para o estorno dos créditos à luz do artigo 155, parágrafo 2º da CF 88: (i) os Estados poderiam adequar sua legislação interna à CF 88, observando os limites ao poder de tributar e criar “lei específica” para instituir desde 1994 as respectivas “isenções parciais” dos produtos da cesta básica, submetendo ao processo democrático da produção da lei estadual, a anterioridade e à irretroatividade (efeitos *ex nunc*) das novas regras sobre “isenção parcial” que revogam as anteriores que tratavam de “redução de base de cálculo”, ou; (ii) os Estados poderiam optar pelo contencioso tributário e, assim, no lugar de submeterem-se às regras constitucionais, poderiam simplesmente amoldar a interpretação da CF 88 aos seus interesses e com efeitos *ex tunc*, como o que ocorre no julgamento de ações declaratórias de inconstitucionalidade ou incidentalmente em recursos extraordinários.

A pergunta, aqui, para a modulação dos efeitos é: será que o caminho do contencioso tributário para obter o presente

efeito da repercussão geral do caso cesta básica foi o caminho mais “adequado” e “necessário” perante as regras da CF 88?

A resposta é não.

O caminho **adequado e necessário** seria a via democrática e legislativa de simplesmente alterar-se a legislação interna, substituindo os dispositivos que tratavam de “redução de base de cálculo” por “isenção parcial” e dispor expressamente sobre o estorno dos créditos, conforme autoriza a Constituição.

Como a via escolhida pelos Estados não foi nem adequada nem necessária aos seus fins, então, não se pode pretender os efeitos *ex tunc* que nem a lei estadual autorizaria: portanto, a modulação dos efeitos no caso cesta básica é um imperativo por simples equiparação ao mesmo efeito que os Estados obteriam caso se submetessem à via legislativa.

C10. Além disso, as conclusões anteriores demonstram que o STF deveria oferecer modulação dos efeitos na decisão do RE 635.688 em razão dos seguintes motivos: (i) o RE 635.688 INOVA a jurisprudência do STF no tema da equiparação “redução de base de cálculo”/“isenção”, em relação ao RE 174.478, com a força da repercussão geral; (ii) o RE 635.688 INOVA a jurisprudência do STF no tema da restrição ao princípio da não-cumulatividade, aumentando esse julgado com força *erga omnes* a zona de cumulatividade do ICMS; (iii) o RE 635.688 INOVA a jurisprudência do STF criando, através do mecanismo do estorno do crédito, BARREIRA ALFANDEGÁRIA PRÁTICA apenas para mercadorias advindas de outros Estados (fomenta a guerra fiscal), em desrespeito ao artigo 152 da CF 88 e; (iv) o RE 635.688 INOVA a jurisprudência do STF na “facultatividade” dos convênios, cedendo aos caprichos e à ambiguidade da auto-delegação de competência embutida nessa lógica.



