

GUERRA FISCAL, PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE 69 E SITUAÇÕES CONSOLIDADAS. ELEMENTOS PARA UMA EVOLUÇÃO

Gustavo do Amaral Martins*

Guerra fiscal se acirra e ameaça investimentos

Para o secretário-executivo do Ministério da Fazenda, Nelson Barbosa, a solução para o problema dos incentivos fiscais é emergencial. “Isso se torna um problema para o Brasil como um todo e precisa ser resolvido”, disse, em entrevista ao Valor¹. Já assinalamos que foi vã a esperança dos autores do projeto de reforma de acabarem com as disputas fiscais entre os Estados, através da substituição do IVC pelo ICM. Pelo contrário, a “guerra fiscal” acirrou-se.²

Sumário: 1. Introdução; 2. Regramento existente acerca da concessão de benefícios fiscais; 2.1. Quanto à ratificação dos convênios por lei estadual; 2.2. A LC 24/75 e o requisito da unanimidade; 3. Características dos benefícios concedidos; 4. Proposta de súmula vinculante 69; 4.1. Problemas com a abrangência; 4.2. Problemas com a eficácia da decisão; 5. Caminho institucional para a solução; 6. Conclusões.

1. Introdução

Dentro do temário do XXXVIII Congresso Nacional de Procuradores de Estado está a da chamada “guerra fiscal”, espalhada nos últimos três pontos do seu temário. O tema não é novo, tendo ocupado a reforma tributária de 1965 e se mantendo ainda hoje no noticiário como grande urgência nacional.

Pretende-se neste trabalho examinar os principais aspectos do tema e traçar alguns pontos a serem observados na solução do problema.

A da chamada “guerra fiscal”, no âmbito do ICMS, envolve profundamente questões de desenvolvimento, concorrenciais e o Federalismo. Incentivos são concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal ou bem para atrair investimentos ou para favorecer a atividade empresarial já instalada em seu território. Dada a estrutura

* Procurador do Estado do Rio de Janeiro.

¹ Jornal Valor Econômico, edição de 07.ago.2012, página A1, disponível também em

<http://www.valor.com.br/brasil/2778426/guerra-fiscal-se-acirra-e-ameaca-investimentos#ixzz238trFraX>

² COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo, 1978, p. 131, nota 246.

do ICMS, é de pouca valia a desobrigar o destaque do imposto na nota fiscal (isentar³), pois o que deixar de ser debitado numa etapa não é creditado na etapa seguinte, transformando o benefício em mero diferimento, eventualmente com mudança do sujeito ativo e mudança na partição de receitas⁴.

Ante a transferência ao adquirente de mais créditos de ICMS do que o montante que efetivamente onerou o produto, a empresa beneficiada ganha vantagem competitiva em relação a seus concorrentes. Embora esta seja a intenção, a razão de ser do incentivo na ótica da empresa incentivada, isto abre espaço para questionamentos de conformidade ante a garantia constitucional da livre concorrência, de um lado⁵, e a cláusula do tratamento nacional para os produtos estrangeiros⁶.

O impasse, prolongado no tempo por reiterada e costumeira violação da regra constitucional quanto à concessão de benefícios, tem levado à exacerbação de medidas unilaterais, seja na concessão, seja na vedação de créditos ou de ingresso de mercadorias, ao ponto de serem instituídos verdadeiros similares de aduanas internas, chamadas de barreiras fiscais.

Como resultado, temos um grande conflito federativo, que traz incertezas que inibem o próprio investimento.

A este cenário já suficientemente complexo, soma-se o risco iminente de uma súmula vinculante que venha a cancelar todos os benefícios concedidos à margem do CONFAZ, sem distinguir qualquer nuance ou peculiaridade e, tampouco, apontar para qualquer transição⁷.

Para enfrentar este tema, sem qualquer pretensão de esgotá-lo, é necessário primeiro compreender o regramento existente sobre a concessão de benefícios fiscais, compreender as características dos tipos de benefícios concedidos, verificar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal na matéria e, ainda, verificar que instrumentos jurídicos podem ser utilizados para resolver os problemas existentes.

2. Regramento existente acerca da concessão de benefícios fiscais

A Constituição Federal estabelece como requisito geral para a concessão de qualquer benefício fiscal a existência de lei específica, que trate exclusivamente da matéria ou do tributo em questão, ressalvada a disciplina estabelecida para o ICMS no art. 155, § 2.º, XII, g, conforme consta no § 6.º do art. 150.

³ Dada a grande variedade de nomes e figuras que são empregadas, não nos fixamos neste parágrafo com um termo técnico, mas usamos isenção para designar qualquer forma de exoneração.

⁴ Haverá mudança de sujeito ativo se o efeito recuperação se produzir em outro Estado. Já se a operação seguinte ocorrer em outro município, haverá mudança da participação por conta dos efeitos nos cálculos do valor agregado em cada município. Cumpre lembrar, entretanto, que a guerra fiscal não se dá deste modo, mas sim com a tentativa de permitir que seja transferido para a próxima etapa volume de crédito maior do que aquele efetivamente devido. Assim, não se produz, ou busca-se não produzir, o efeito recuperação.

⁵ CF, art. 170, IV, mas sendo relevante também considerar o disposto no artigo 152 e no artigo 174, § 1.º, que parece claramente remeter para lei federal as questões do desenvolvimento nacional equilibrado, implicitamente negando igual competência para os Estados.

⁶ Art. III do GATT/47, válido com força de lei complementar no Brasil por força do art. 98 do CTN e conforme súmula 575 do STF e 71 do STJ

⁷ Proposta de súmula vinculante 69, apresentada pelo Ministro Gilmar Mendes.

É bem verdade que a redação atual decorre da Emenda Constitucional 3/1993. A redação original exigia lei específica para anistia ou remissão que envolvesse matéria tributária ou previdenciária, sem mencionar a disciplina do ICMS. Para o que aqui interessa, o ICMS, não nos parece haver relevância na mudança de redação, pois embora não houvesse, originalmente, a ressalva do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g, trata-se de disposição original da Constituição. Assim, não há como se interpretar a redação original do art. 150, § 6.º, da Constituição como a significar que anistia e remissão do ICMS pudessem ser dadas por lei estadual, a impedir a recepção da Lei Complementar nº 24/1975. A regra do art. 155, § 2.º, XII, g, atribui, desde a gênese do atual sistema tributário, competência a lei complementar para “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Outro dispositivo relevante é o § 8.º do art. 34 do ADCT, segundo o qual se as novas incidências do ICMS não fossem regulamentadas em até sessenta dias da promulgação da Constituição, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24/75, regulamentariam provisoriamente a matéria.

Por conta dessa remissão, se entendeu que teria havido recepção da Lei Complementar nº 24/75. Sempre houve muitas restrições, notadamente quanto a falta de previsão de ratificação do convênio por lei formal estadual. Alcides Jorge Costa já apontava a inconstitucionalidade em se alijar o legislativo da matéria, mesmo à luz da Carta de 1969⁸.

Sobre esse ponto, parece relevante fazer um breve hiato para trazer manifestação do mesmo autor desta tese, em parecer de sua lavra.

2.1. Quanto à ratificação dos convênios por lei estadual⁹

Em síntese, o argumento, no sistema constitucional inaugurado pela Carta de 1988, está contido no princípio da legalidade tributária, que exige lei formal não só para a instituição de tributos, mas também para a exoneração e, após a Emenda Constitucional nº 03/93, ao disposto no artigo 150, § 6.º: “qualquer subsídio ou isenção, (...), 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 artigo 155, § 2º, XII, g”. A discussão, a bem da verdade, remonta ao sistema constitucional anterior.

RICARDO LOBO TORRES, sobre o tema, bem destaca:

A Lei Complementar nº 24/75, editada em pleno período de autoritarismo político, dispensou a ratificação pelas Assembleias

⁸ COSTA, Alcides Jorge. *Obr. cit.*, p. 130.

⁹ Este tópico é constituído de excerto de parecer da lavra do autor do artigo em seu mister de Procurador do Estado.

dos convênios assinados pelos Secretários de Fazenda, atribuindo-a à própria competência dos Governadores. A doutrina, com justa razão, vem denunciando a inconstitucionalidade da medida, por afrontar o princípio da legalidade. A EC 3/93 não resolveu a contradição.¹⁰

A discussão doutrinária é significativa e os argumentos pela necessidade de lei são de grande peso. O exame do tema demandaria estudos bem mais aprofundados, incompatíveis com o tempo disponível, que impõe exame sintético. Sumarizo, assim, os argumentos que entendo devam aqui prevalecer.

Já de muito está afastada a univocidade no campo da interpretação jurídica; não há unicidade de método de interpretação, mas pluralidade de métodos; em grande parte dos casos, notadamente os mais complexos, não há um único significado juridicamente possível, mas vários ou ao menos alguns.

HANS KELSEN já destacava:

Se por “interpretação” se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que — na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar — têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito — no ato do tribunal, especialmente. Dizer que uma sentença judicial é fundada na lei, não significa, na verdade, senão que ela está contida na moldura ou quadro que a lei representa — não significa que ela é a norma individual, mas apenas que é uma das normas individuais que podem ser produzidas dentro da moldura da norma geral.

A jurisprudência tradicional acredita, no entanto, ser lícito esperar da interpretação não só a determinação da moldura para o ato jurídico a pôr, mas ainda o preenchimento de uma outra e mais ampla função — e tem tendência para ver precisamente nesta outra função a sua principal tarefa. A interpretação deveria desenvolver um método que tornasse possível preencher ajustadamente a moldura prefixada. A teoria usual da interpretação quer fazer crer que a lei, aplicada ao caso concreto,

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2002. 9ª ed., p. 46

poderia fornecer, em todas as hipóteses, apenas uma única solução correta (ajustada), e que a “justeza” (correção) jurídico-positiva desta decisão é fundada na própria lei. (...)

....

A ideia, subjacente à teoria tradicional da interpretação, de que a determinação do ato jurídico a pôr, não realizada pela norma jurídica aplicada, poderia ser obtida através de qualquer espécie de conhecimento do Direito preexistente, é uma autoilusão contraditória, pois vai contra o pressuposto da possibilidade de uma interpretação.

A questão de saber qual é, entre as possibilidades que se apresentam nos quadros do Direito a aplicar, a “correta”, não é sequer — segundo o próprio pressuposto de que se parte — uma questão de conhecimento dirigido ao Direito positivo, não é um problema de teoria do Direito, mas um problema de política do Direito. A tarefa que consiste em obter, a partir da lei, a única sentença justa (certa) ou o único ato administrativo correto é, no essencial, idêntica à tarefa de quem se propõe, nos quadros da Constituição, criar as únicas leis justas (certas). Assim como da Constituição, através de interpretação, não podemos extrair as únicas leis corretas, tampouco podemos, a partir da lei, por interpretação, obter as únicas sentenças corretas.¹¹

A construção da norma jurídica pelo aplicador também é destacada por HUMBERTO ÁVILA, como se vê abaixo:

2.1.1 Texto e norma

Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, seu resultado. O importante é que não existe correspondência entre norma e dispositivo, no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, ou sempre que houver uma norma deverá haver um dispositivo que lhe sirva de suporte.

2.1.2 Descrição, construção e reconstrução

(...) o processo legislativo qualifica-se justamente como um processo complexo que não se submete a um autor individual, nem a uma vontade específica. Sendo assim, a interpretação não se caracteriza como um ato de descrição de um significado previamente dado, mas como um ato de decisão que constitui a

¹¹ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 1991, pp. 366-368 — destaques do original

significação e os sentidos de um texto.

(...) a linguagem nunca é algo pré-dado, mas algo que se concretiza no uso ou, melhor, como uso.¹²

Veja-se, pelas lições acima, a amplitude e falta de univocidade na interpretação (Kelsen) bem como que a normatividade vem da norma, que é produto da interpretação (Ávila). Portanto, na interpretação há exercício efetivo de Poder, como se pode depreender da leitura do texto de Kelsen, em trechos não citados.

Havendo aí efetivo exercício de Poder, não é razoável pensar que este esteja concentrado em apenas um ator ou em um grupo de atores. Ao contrário, numa sociedade democrática, há que se pensar na divisão ou mesmo dispersão deste Poder entre atores qualificados.

Neste sentido, vêm a calhar as lições de PETER HÄBERLE:

Propõe-se, pois, a seguinte tese: no processo de interpretação constitucional estão potencialmente vinculados todos os órgãos estatais, todas as potências públicas, todos os cidadãos e grupos, não sendo possível estabelecer-se um elenco cerrado ou fixado com *numerus clausus* de intérpretes da Constituição.

....

O conceito de interpretação reclama um esclarecimento que pode ser assim formulado: quem vive a norma acaba por interpretá-la ou pelo menos co-interpretá-la.¹³

Não existe apenas política por meio de interpretação constitucional, mas também interpretação constitucional por meio da política!¹⁴

A estrita correspondência entre vinculação (à Constituição) e legitimação para a interpretação perde, todavia, o seu poder de expressão quando se consideram os novos conhecimentos da teoria da interpretação: interpretação é um processo aberto.

Não é, pois, um processo de passiva submissão, nem se confunde com a recepção de uma ordem. A interpretação conhece possibilidades e alternativas diversas. A vinculação se converte em liberdade na medida que se reconhece que a nova orientação hermenêutica consegue contrariar a ideologia da subsunção. A ampliação do círculo de intérpretes aqui sustentada é apenas a consequência da necessidade, por todos defendida, de integração da realidade no processo de interpretação. É que os intérpretes

¹² ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. São Paulo, 2003, pp. 22-23.

¹³ HÄBERLE, Peter. Hermenêutica Constitucional - a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e "procedimental" da Constituição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997, trad. de Gilmar Ferreira Mendes, p. 13.

¹⁴ Idem, p. 26, nota de rodapé 37.

em sentido amplo compõem essa realidade pluralista. Se se reconhece que a norma não é uma decisão prévia e acabada, há de se indagar sobre os participantes do seu desenvolvimento funcional, sobre as forças ativas da *law in public action* (personalização, pluralização da interpretação constitucional!).¹⁵

IV. Consequências para a Hermenêutica Constitucional Jurídica

1. Relativização da interpretação jurídica - novo entendimento de suas tarefas

As reflexões desenvolvidas levam a uma relativização da hermenêutica constitucional jurídica. Essa relativização assenta-se nas seguintes razões:

1. O juiz constitucional já não interpreta, no processo constitucional, de forma

isolada: muitos são os participantes do processo; as formas de participação ampliam-se acentuadamente;

2. Na posição que antecede a interpretação constitucional "jurídica" dos juízes (*Im Vorfeld juristischer Verfassungsinterpretation der Richter*), são muitos os intérpretes, ou, melhor dizendo, todas as forças pluralistas públicas são, potencialmente, intérpretes da Constituição. O conceito de "participante do processo constitucional" (*am Verfassungsprozess Beteiligte*) relativiza-se na medida que se amplia o círculo daqueles que, efetivamente, tomam parte na interpretação constitucional. A esfera pública pluralista (*die pluralistische Öffentlichkeit*) desenvolve força normatizadora (*normierende Kraft*). Posteriormente, a Corte Constitucional haverá de interpretar a Constituição em correspondência com a sua atualização pública;¹⁶

(...) Isto já foi contemplado, superficialmente, de uma perspectiva jurídico-funcional: os tribunais devem ser extremamente cautelosos na aferição da legitimidade das decisões do legislador democrático.¹⁷

Creemos ser importante, das lições acima, fixar que a abertura da interpretação dá liberdade ao intérprete e grande poder ao aplicador da norma. Essa abertura torna necessário que seja plúrimo também o processo de interpretação. O fato de haver uma "palavra final" não desqualifica o papel dos demais intérpretes. Muito ao contrário,

¹⁵ Idem, pp. 30-31 — original sem grifos

¹⁶ Idem, p. 41

¹⁷ Idem, p. 44.

devem eles ser considerados dentro das possibilidades hermenêuticas, vale dizer, para a escolha do sentido que será tornado positivo, dentre aqueles possíveis.

Relevante também notar que, embora partindo de prisma diverso, CASS SUNSTEIN também defende que o Judiciário tenha grande consideração pelas demais hipóteses de interpretação. É certo que as lições de Sunstein estão voltadas para questões de direitos civis e em defesa de uma visão de pluralismo democrático na sociedade norte-americana. Todavia, a ideia de restrição no ato judicial de fixar a “palavra final”, creio, guarda relação com a posição de Häberle.

No campo tributário, convém lembrar, a interpretação administrativa ocupa papel de relevo¹⁸.

De volta ao caso em exame, a lei complementar 24 é de 07 de janeiro de 1975. Em 29 anos não são conhecidos julgados que tenham declarado sua inconstitucionalidade, sua não-recepção ou sua revogação. Dos Estados da Federação existentes em 1975 e dos hoje existentes, consta que apenas o Rio Grande do Sul aprova leis internas dispendo no sentido dos convênios a que adere e também desconhecemos a declaração de invalidade de isenção, autorizada em convênio, por faltar lei estadual. Bem ao contrário, sob a égide da Carta de 67, houve precedentes do STF considerando mandatórios os convênios, mesmo com ratificação tácita, o que afasta a necessidade de lei estadual, sob o prisma daquela ordem constitucional. Durante todo este tempo vários foram os legitimados a questionar o sistema, mas destacamos o Ministério Público e os Tribunais de Contas. A Procuradoria Geral da República poderia ter ajuizado Ação Direta de Inconstitucionalidade contra resoluções ou decretos estaduais que regulamentaram as inúmeras isenções concedidas desde março de 1989 até hoje, mas disto não temos notícia. Os Ministérios Públicos Estaduais poderiam também ter tomado providências, mas, outra vez, disto não se ouviu falar. A falta de arrecadação do ICMS sem autorização legal também poderia ser questionada pelos Tribunais de Contas ou talvez até mesmo pelos Municípios, já que as diversas constituições estaduais os legitimaram a ajuizar mecanismos de controle concentrado de constitucionalidade e repetiram, em seu texto, os dispositivos que positivam o princípio da legalidade tributária e seus corolários.

Em 29 anos esta interpretação não foi feita.

Ora, se tantos intérpretes constitucionalmente qualificados até hoje não fizeram esta interpretação, se, bem ao contrário, de três em três meses várias isenções são concedidas ou renovadas sem lei estadual, não vemos como prudente ou como em conformidade com os princípios jurídicos constantes das transcrições acima que a Procuradoria Geral do Estado, instituição que já existia bem antes do advento da Lei Complementar nº 24/75, venha agora fixar a interpretação oficial quanto à invalidade das isenções concedidas por convênio, mas sem lei estadual. Esta interpretação é possível, sim. Talvez se estas linhas estivessem em um trabalho acadêmico a conclusão neste sentido fosse a escolhida, pois aí, como critério de escolha entre as significações possíveis, talvez preponderassem questões do mundo das ideias. Aqui,

¹⁸ cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2000: 3ª ed. revista e atualizada, pp. 78 e ss.

contudo, é reconhecida, de modo expresso, a legitimidade da interpretação voltada às questões da práxis, a interpretação política porque tomada por agentes políticos e voltada para questões políticas de grande valor constitucional. Então, se acaso se optar pela interpretação preponderante na doutrina e, como dito, dentre os procuradores lotados na Procuradoria Tributária, incluso o signatário deste parecer, deverá o Estado, por dever ético positivado pela moralidade administrativa, respeitar as demais interpretações e a força normativa dos

costumes, consubstanciados na prática de 29 anos, submetendo este novo posicionamento ao Supremo Tribunal Federal, através de arguição de descumprimento de preceito fundamental (Lei nº 9.882/99, art. 1º, I c/c art. 2º, I) quanto ao artigo 4º da Lei Complementar nº 24/75.

Enquanto não houver decisão do Supremo Tribunal Federal em contrário, deve ser mantida a prática até aqui em vigor, vale dizer, a concessão de isenção e benefícios fiscais por convênio prescinde de lei estadual, salvo, após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 101/2000,

quanto à observância dos reflexos orçamentários e financeiros, quando plausíveis.

2.2. A LC 24/75 e o requisito da unanimidade.

Além de alijar o legislativo estadual da discussão de benefícios fiscais no âmbito do ICM/ICMS, a Lei Complementar n.º 24/75 trouxe também o requisito da unanimidade, ao contrário do que dispunha o Ato Complementar n.º 34, de 30 de janeiro de 1967¹⁹, que exigia deliberação comum dos poderes executivos de Estados e territórios “*situados em uma mesma região geo-econômica*” (art. 1.º).

Mais recentemente, o requisito da unanimidade também foi questionado pelo Distrito Federal através da ADPF 198, na qual afirma que o requisito da unanimidade afronta os princípios democrático e federativo, além de violar a razoabilidade.

Não cabe aqui fazer o enfrentamento dos temas postos na ADPF 198, não obstante o tema venha a ser retomado adiante. Cabe aqui destacar, apenas, que os efeitos jurídicos do reconhecimento da inconstitucionalidade ou da não recepção da LC 24/75 podem ser ainda mais gravosos do que o de sua aplicação.

Com efeito, a concessão de benefícios fiscais em muitos casos se dá de modo a configurar a chamada guerra fiscal. Como já destacava Alcides Jorge Costa em 1978:

Uma das armas mais utilizadas nesta batalha era a devolução do ICM pago. Com o pagamento, quem recebia a mercadoria tinha direito ao crédito do ICMS; o remetente, por seu turno, não era efetivamente onerado, de modo que ficava em posição vantajosa quanto aos concorrentes. Em suma, o artifício quebrava a neutralidade do ICM em relação ao preço final. No fim, o

¹⁹ Sob a égide da Constituição de 1946 mitigada pelas modificações realizadas pelo movimento militar de 1964, mas antes da promulgação da Constituição de 1967.

problema foi resolvido politicamente, através de convênios e protocolos.²⁰

Portanto, o centro da questão não está em *desonerar*, mas em permitir que seja transferido crédito superior ao montante que efetivamente compõe a estrutura de custo do produto.

É desnecessário demonstrar o conflito federativo decorrente desta prática. Para citar NELSON RODRIGUES, é o óbvio ululante.

Ora, se a concessão desenfreada de benefícios apresenta grande potencial de conflito federativo, custa a crer que a orientação fixada pelo STF quanto ao adicional de imposto de renda dos Estados, a partir dos RREE 136.215-4 e 140.887-1 e AADDII 28 e 615 a 634 não venha a ser aplicada.

Naquela oportunidade, decidiu o STF que a norma constitucional que atribuía aos Estados competência para instituir imposto adicional ao imposto federal sobre a renda e proventos de qualquer natureza, porque ausente a disciplina em lei complementar para dirimir os conflitos de competência entre os Estados da Federação, permanecia com eficácia contida.

Assim, se a Constituição diz que a forma pela qual benefícios fiscais do ICMS serão concedidos mediante deliberação dos Estados, parece claro que (i) a concessão decorrerá de *deliberação dos Estados e do Distrito Federal* (ii) segundo forma determinada em lei complementar.

O conector “e”, em “dos Estados e do Distrito Federal”, não pode ser entendido como “ou”, quer dizer, não há como interpretar o disposto no artigo 155, § 2.º, XII, g, a autorizar que benefícios sejam concedidos por decisão isolada dos Estados. Decisão isolada do ente tributante está disciplinada no artigo 150, § 6.º. Extrair do artigo 155, § 2º, XII, g, o mesmo sentido do artigo 150, § 6.º, ainda que desprezando a remissão hoje expressa porque não constituiria texto original, é tornar inútil o texto a interpretar. É transformar a regra expressa do ICMS em exótico lembrete²¹ da regra geral das anistias e remissões.

Assim, se não há regulamentação válida para o disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição, *então*, salvo modulação dos efeitos da decisão, serão inválidos não apenas os benefícios concedidos sem convênio, mas também os com convênio! Pior, sequer haverá órgão competente para criar regra que solucione o problema, vez que anistia, remissão e parcelamentos especiais também dependem de aprovação no CONFAZ.

Não há como negar que o quórum de votação é o elemento nodal da forma de deliberação. Ademais, se não for decisão singular de cada Estado e também não for decisão unânime, qual seria o critério a adotar *enquanto não sobrevier nova lei complementar*? Maioria? Simples ou ponderada pela população ou número de eleitores? Será possível conceder, vencido apenas um Estado, Amazonas por exemplo,

²⁰ COSTA, Alcides Jorge. *Obr. cit.*, p. 132.

²¹ Exótico porque o “lembrete” além de não conter comando, não tem paralelo em qualquer outro tributo da Constituição.

isenção nas operações entre contribuintes com televisores de fabricação nacional?

Neste sentido, aliás, é era a opinião de ALCIDES JORGE COSTA no ordenamento constitucional pretérito²².

Não menos relevante é um argumento prático. Dada a causa de pedir aberta no controle concentrado de normas²³, a questão poderia e deveria ter sido conhecida pelo STF nos julgamentos já havidos acerca de benefícios concedidos no âmbito do ICMS sem autorização convenial. Como não o foi, nem mesmo no célebre dia 1.º de junho de 2011²⁴, quando treze ações diretas foram julgadas sobre o tema, todas por unanimidade, parece um tanto claro o prognóstico dessa argumentação no STF.

3. Característica dos benefícios concedidos

Sem que se pretenda fazer uma catalogação dos benefícios concedidos, cumpre notar que o ICMS é um imposto sobre a grandeza econômica consumo, cobrado de modo plurifásico e com a cumulatividade mitigada²⁵ pelo sistema de crédito do imposto destacado na nota da mercadoria ou serviço adquiridos como etapa anterior de saída tributada posterior.

Pelo chamado efeito recuperação, se um montante não for cobrado num momento, o crédito não será transferido pela falta de destaque e, sem o crédito, o que não foi pago na etapa anterior será pago na etapa seguinte.

Assim, a guerra fiscal não se dá, quanto a operações no meio do ciclo, pela dispensa ou redução do valor a ser debitado na nota fiscal. Bem ao contrário, é da essência do benefício manter o destaque integral do imposto, mas substituir o módulo

²² COSTA, Alcides Jorge. *Obr. cit.*, p. 125.

²³ “Isso significa que, em regra, a impugnação de lei não se faz com base apenas no dispositivo constitucional apontado na INICIAL” (Voto do Min. JOBIM na ADI 2591), até porque a improcedência resulta na declaração de constitucionalidade da lei. A abertura ao reconhecimento de outros fundamentos na declaração de inconstitucionalidade está presente também no controle difuso. Barbosa Moreira (BARBOSA MOREIRA, José Carlos. *O Novo Processo Civil*. 25ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, pp. 181-182), tratando do tema, escreve:

Incumbe ao Plenário (ou ao “órgão especial”) pronunciar-se unicamente acerca da prejudicial de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo do poder público, ou da parte de uma ou de outra, a cujo respeito lhe houver sido submetida a arguição pelo órgão fracionário. Dentro desses limites, contudo, é plena a cognição do tribunal, quer no exame da admissibilidade da arguição, que não fica precluso, quer de meritis, no exame da constitucionalidade. Não está o plenário (ou o “órgão especial”) adstrito aos fundamentos indicados na arguição, isto é, a verificar a compatibilidade entre a lei ou o outro ato normativo e a determinada regra (ou as determinadas regras) da Constituição, com que o arguente afirma existir conflito. A arguição pode ter-se fundado na alegada incompatibilidade entre a lei ou o ato normativo e a regra x, e o tribunal declarar inconstitucional uma ou outro por incompatível com a regra y. Não há que cogitar de vinculação do tribunal a uma suposta causa petendi, até porque a arguição não constitui “pedido” em sentido técnico, e as questões de direito são livremente suscetíveis, *ex officio*, pelos órgãos judiciais, na área em que lhes toque exercer atividade cognitiva.

²⁴ Vide Informativo STF nº 629.

²⁵ “Mitigada” porque não sendo amplo o direito de crédito (v. art. 33 da LC 87) nem ampla a incidência do ICMS, dada a divisão com o ISS, há diversas cumulatividades sistêmicas. É o caso da indústria gráfica que adquire máquinas, equipamentos e matéria prima para fazer rótulos, embalagem, manuais de instrução e bulas, as vende para indústria que insere em seus produtos, vendendo ao comércio. O ICMS sobre as aquisições da gráfica não são recuperados já que a saída é tributada pelo ISS e não pelo ICMS, vitando custo do produto e impactando preço. Como não há destaque de ICMS sobre o produto gráfico, a indústria não se credita nem do ISS, nem do ICMS que integrou o ciclo produtivo até a gráfica.

de calcular o valor a ser efetivamente recolhido aos cofres públicos do tradicional débito e crédito dos artigos 24 e 25 da LC 87 por recolhimento por estimativa calculada em percentual ínfimo sobre o faturamento, concessão de créditos fictos, ainda que chamados de presumidos, ou até mesmo por empréstimos calculados de modo a nulificar os efeitos da incidência e cujas condições de pagamento fogem completamente às condições mínimas de razoabilidade²⁶.

Menos intensa, mas também significativa, é a concessão de benefícios à instalação de novas plantas industriais. Nestes casos, é comum que o benefício não seja de meio de ciclo, mas de final de ciclo. São “diferimentos” do ICMS ou do diferencial de alíquota na aquisição de máquinas e equipamentos para o ativo fixo da empresa, a serem recolhidos na proporção do creditamento, de modo a dar soma zero, ou, em outros casos, “diferimentos” que findam com a baixa do ativo, e o imposto sendo calculado sobre o valor da operação de baixa, no momento da baixa, sem qualquer atualização.

Num cenário de área econômica única, como é o Brasil, a vantagem concedida tem como efeito ou dar maior competitividade à empresa beneficiada, em detrimento de seus competidores nacionais ou aos importadores, ou diminuir os custos iniciais de investimento e, reflexamente, o custo de produção²⁷.

A “desvantagem” para o competidor é também desvantagem para o Estado em que ele está situado. Se há menos vantagem, há menor competitividade, logo, menos vendas, menos arrecadação de ICMS, menos empregos, menos geração de renda, menos geração indireta de ICMS.

A situação é bem descrita pelo então Ministro das Finanças da Bélgica, que embora voltada para a competição tributária internacional por investimentos, aplica-se ao caso aqui posto:

A problem exists when private firms lobby governments. For example, multinational firms may make tax incentives a precondition for their investment in a country. Firms of any given sector may advocate for preferential tax treatment, arguing that such incentives will benefit society as a whole. In such situations, it is often difficult for governments to reject enterprise demands, even though the benefit to society is unclear. From the point of view of a country that is competing for international capital granting a tax holiday should in any case be considered a profitable option. From a global perspective, however, tax holidays do not necessarily generate additional investments.

²⁶ Prazos muito longos, sem correção monetária e juros baixíssimos.

²⁷ Se o valor do investimento necessário para instalação do empreendimento for menor, ou bem será necessário volume menor de capital de terceiros, reduzindo o custo dos juros, ou bem será menor o volume de capital próprio necessário, aumentando a rentabilidade projetada do empreendimento (taxa interna de retorno).

although they affect the location of investment. This situation is typically a zero-sum game for investment, with a revenue cost for the candidate countries. Thus, it will finally result in a negative-sum game. It should be conceded that no country has an interest in rejecting or repealing its tax holidays. Countries are in a “prisoner dilemma”, in which no welfare gain is possible without collective action.²⁸

Cabe complementar a citação trazendo o sentido da expressão “dilema do prisioneiro”. Para isto nos valem da lição de JOHN RAWLS:

O dilema do prisioneiro (atribuído a A. W. Tucker) é um exemplo de um jogo não cooperativo e de resto diferente de zero; não cooperativo porque os acordos não são vinculativos (ou aplicáveis coativamente) e de resto diferente de zero porque não se trata de uma situação em que os ganhos de alguém sejam as perdas de outrem. Imaginemos dois prisioneiros que são levados perante o magistrado de instrução. Sabem ambos que, se nenhum dos dois confessar, serão condenados a uma pena curta pela prática de uma infração menor e passarão um ano na prisão; mas, se um deles confessar e puder depor como testemunha, será libertado, sendo o outro condenado numa pesada pena de dez anos de prisão; se ambos confessarem, cada um será condenado a cinco anos. Nesta situação, admitindo a existência de uma motivação baseada na indiferença recíproca, a opção mais razoável para ambos – a de que nenhum deles deve confessar – é instável. É o que se pode ver na seguinte tabela de ganhos e perdas (que se refere a anos de prisão):

	Segundo prisioneiro	
Primeiro prisioneiro	Não confessa	Confessa
Não confessa	1/1	10/0
Confessa	0/10	5/5

Para se protegerem, se não tentarem defender os seus próprios interesses, cada um deles tem um motivo suficiente para confessar, qualquer que seja a decisão do outro. As decisões que são racionais do ponto de vista de cada um deles levam a uma situação em que ambos ficam pior.

²⁸ VALENDUC, Christian. From tax expenditure reporting to tax policy analysis: some experience from Belgium. In BRUXI, Hana P, VALENDUC, Christina M.A., SWIFT, Zhicheng Li. *Tax Expenditures – shedding light on government spending through the tax system: lessons from developed and transition economies*. Washington: The World Bank, 2004, p. 93

O problema é claramente o de encontrar um meio de estabilizar o melhor plano. Podemos observar que, caso os prisioneiros soubessem que eram ou utilitaristas ou defensores dos princípios de justiça (cuja aplicação aos prisioneiros é restrita), o problema estava resolvido. Neste caso, ambas as doutrinas apoiam a solução mais razoável²⁹.

4. Proposta de súmula vinculante 69

Passado menos de um ano do julgamento em uma só sessão plenária de treze ações diretas relativas a guerra fiscal, o Ministro GILMAR MENDES propôs a edição de uma súmula vinculante assim redigida:

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.

4.1 Problemas com a abrangência

A redação proposta é bastante clara: ou bem há prévia aprovação de convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, ou o benefício fiscal relativo ao ICMS é inconstitucional. Como se verá, ela é por demais ampla, não refletindo a jurisprudência do próprio STF.

Com efeito, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em decisão unânime tomada cerca de dois anos antes, ausente apenas o Ministro Joaquim Barbosa porque em licença, afirmou:

ICMS - SERVIÇOS PÚBLICOS ESTADUAIS PRÓPRIOS, DELEGADOS, TERCEIRIZADOS OU PRIVATIZADOS DE ÁGUA, LUZ, TELEFONE E GÁS - IGREJAS E TEMPLOS DE QUALQUER CRENÇA - CONTAS - AFASTAMENTO - "GUERRA FISCAL" - AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO. Longe fica de exigir consenso dos Estados a outorga de benefício a igrejas e templos de qualquer crença para excluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nas contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás.³⁰

²⁹ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Lisboa: Presença, 1993, p. 217.

³⁰ ADI 3421, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 05/05/2010, DJe-096 DIVULG 27-05-2010 PUBLIC 28-05-2010 EMENT VOL-02403-01 PP-00126 RDDT n. 180, 2010, p. 199-201 RSJADV set., 2010, p. 42-44 LEXSTF v. 32, n. 378, 2010, p. 85-90 RT v. 99, n. 900, 2010, p. 150-153.

No corpo do voto de S. Ex.^a o Ministro Marco Aurélio, relator, consta o parágrafo abaixo:

A proibição de introduzir-se benefício fiscal, sem o assentimento dos demais estados, tem como móvel evitar competição entre unidades da Federação e isto não acontece na espécie. Friso, mais uma vez, que a disciplina não revela isenção alusiva a contribuinte de direito, a contribuinte que esteja no mercado, mas a contribuintes de fato, de especificidade toda própria, ou seja, igrejas e templos, notando-se, mais, que tudo ocorre no tocante ao preço de serviço públicos e à incidência do ICMS.³¹

Portanto, já se vê que a redação ampla e peremptória, a dizer que *se* benefício de ICMS sem CONFAZ *então* é inconstitucional, não ostenta correlação precisa com os precedentes da própria Corte.

Para além da divergência apontada, a razão parece estar com o entendimento fixado na ADI 3421. Os convênios do CONFAZ são figuras vetustas de período de triste lembrança, que persistem não porque mantidos pela Constituição, mas porque em mora o legislador. O que determina a Constituição é que lei complementar regule a forma como isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS serão concedidos e revogados (art. 155, § 2.º, XII, g). É a falta desta disciplina em lei complementar que mantém a vetusta Lei Complementar 24/75. Não fosse a necessidade de se ter como disciplinar as matérias listadas no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição, dificilmente seria reconhecido como válida a delegação de matéria tipicamente de lei para um colegiado de representantes de confiança dos Governadores, demissíveis *ad nutum*, sem a chancela dos respectivos legislativos.

Como se sabe, pela dicção da Lei Complementar 24/75, chancelada em vários precedentes deste STF, os convênios são mandatórios e não autorizativos e é válida a ratificação tanto expressa, pelo Governador, quanto tácita, o que deixa evidente a exclusão do legislativo.

Ora, um regime tão exótico se considerados os parâmetros constitucionais de indelegabilidade da função normativa e da separação de poderes, reclama interpretação restritiva. Ela é dada na ADI 3421 pelo elemento finalístico e funcional: a aprovação do CONFAZ é necessária por conta da potencial guerra fiscal. Porque a concessão de benefícios de ICMS por um Estado pode significar a geração de créditos contra outro Estado sem que tenha havido valor efetivamente a pagar na etapa anterior, é necessária a concordância dos Estados e, na falta de outro critério, fica mantido o vetusto sistema da LC 24/75.

Mas feita a ressalva de que a exigência de convênio tem como móvel evitar a competição entre unidades da Federação, não sendo exigível quando isto não

³¹ ADI 3421, 3.º parágrafo do voto do relator

acontece, a questão não se limita a Igrejas e Templos. Veja-se que pelo Convênio ICMS 20/1989, vigente por prazo indeterminado por força do Convênio ICMS 151/94, os Estados estão autorizados a conceder isenção de ICMS no fornecimento de eletricidade até o limite de 50 quilowatts/hora mensais. Qual o impacto de “guerra fiscal” se a isenção fosse pouco além, visto apenas uma geladeira já consome quase o dobro deste limite?

De se ver, também, que a Lei Complementar 123/2006, em seu art. 18, § 20º, permite expressamente a concessão de isenção ou redução de ICMS pelos Estados, sem mencionar a necessidade de oitiva do CONFAZ. Tendo em vista que a Constituição não alude ao CONFAZ, mas à necessidade de lei complementar, necessidade esta atendida pela Lei Complementar 123/2006, quer parecer que a redação proposta não se apercebeu da situação relativa às empresas regidas pela Lei Complementar 123/2006.

Os casos à margem da figura de guerra fiscal não se esgotam nestes.

A Constituição não apenas exclui as exportações do âmbito de incidência do ICMS, mas também assegura a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores (CF, art. 155, § 2º, X, a). Todavia, são conhecidas as dificuldades, em não poucos casos impossibilidades, enfrentadas pelos exportadores com a recuperação dos tributos que gravaram as etapas anteriores.

A União Federal, no âmbito dos seus tributos, criou a figura da empresa preponderantemente exportadora e estabeleceu a suspensão de PIS/COFINS e IPI nas vendas a empresas que assim se caracterizam, suspensão esta que se converte em isenção com a exportação. Ora, se o Estado teria o dever constitucional de restituir o ICMS incidente na venda do insumo para a indústria exportadora ante a falta de débito na operação de exportação e os dizeres do artigo 155, § 2º, X, a, não parece haver razão plausível para reputar como inconstitucional regra estadual que, a despeito da falta de convênio, permita a suspensão e posterior conversão em isenção da venda de insumos e matérias-primas para a produção de mercadorias que serão exportadas.

Aprovada a súmula vinculante proposta, contudo, a hipótese em questão não estaria ressaltada.

Outra hipótese menos nítida, mas que merece consideração vez que admitida a linha contida na ADI 3421, é a atração de novos setores antes não existentes. Será que a atração se indústrias de setores antes não existentes entra no conceito de guerra fiscal? Benefícios que viabilizem a instalação de fábrica de chip de computador, por exemplo, não havendo competidores salvo a importação, a realidade é a mesma? Não parece ser o caso.

Há também a concessão de benefício para a instalação de empreendimentos que não podem se instalar em outro local. Benefício fiscal para a renovação de locomotivas, não havendo fornecedor nacional, é um exemplo. Outras situações também haverá, embora menos óbvias *a priori*. São casos de empreendimentos que dependem, para sua localização, de variáveis geográficas específicas, como a proximidade de porto de grande calado e de fontes de produção de suas matérias primas, ou a pesquisa e exploração de minerais.

4.2. Problemas com a eficácia da decisão

Não menos relevante ainda parece ser o resultado prático a ser extraído da súmula vinculante, se adotada.

Por força do disposto no artigo 100, parágrafo único, do CTN, a observância de atos normativos ou práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas que depois sejam tidas como inválidas exclui a imposição de penalidade, bem como a cobrança de juros de mora e atualização monetária. Se isto decorre da observância de atos normativos ou mesmo de costumes, com muito mais razão parece que deva ser aplicável a leis.

Deverão aqueles vinculados à observância da súmula exigir o ICMS como se jamais tivesse existido o benefício ou deverão exigir o imposto respeitada a regra do parágrafo único do artigo 100 do CTN? Ou será que, assim procedendo, estarão usurpando a competência desta Corte para modular os efeitos das suas decisões em controle de constitucionalidade?

As dúvidas levantadas acima apontam para a necessidade de disciplinar as realidades constituídas ao longo de muitos anos.

A despeito do entendimento fixado por este STF, a verdade é que incentivos estaduais para o desenvolvimento regional são práticas reiteradas de todos os Estados. Não há um único dos 26 Estados ou mesmo o Distrito Federal que não tenha concedido benefícios no âmbito do ICMS à margem da aprovação de convênios. Certo ou errado, isto é fato, como também é fato que boa parte do desenvolvimento nacional e da redução das desigualdades de industrialização se fizeram deste modo.

Também é fato que, não raro, o incentivo foi dado pela via contratual, havendo relevantes investimentos de indústrias dentro de uma lógica que só era sustentável com o uso do incentivo.

A necessidade de ponderar os reflexos efetivos de uma prática agora vista como inconstitucional, mas que perdurou por anos, foi reconhecida recentemente pelo Plenário desse Supremo Tribunal Federal.

Com efeito, após ter encerrado o julgamento de mérito da ADI 4029, com a proclamação do resultado, o Tribunal conheceu de questão de ordem formulada na sessão seguinte, para mudar o resultado do julgamento, exatamente por conta da inviabilidade de se declarar inconstitucional um número desconhecido de medidas provisórias, desencadeando reflexos jurídicos desconhecidos e imprevisíveis.

No presente caso, quantas empresas, quantos empregos serão destruídos por conta da lavratura de autos de infração, acrescidos de multas e juros, dos últimos cinco anos de imposto não recolhido por conta dos benefícios fiscais?

Qual será o abalo para a reputação do Brasil provocado pela inviabilização e o virtual confisco do capital do investidor estrangeiro em plantas industriais aqui no Brasil, por conta da mudança do que, quer se goste, quer não se goste, era a regra até então? A confiança no país poderá ser abalada, em associação às nacionalizações havidas em países vizinhos?

Certamente que estes são fatores de extrema gravidade, que merecem ser ponderados.

Não se está a dizer, de modo algum, que a ponderação dos resultados possa legitimar o abandono da Constituição. Se está a dizer, sim, que há uma responsabilidade da República Federativa do Brasil, com a realidade que se formou, com as vidas envolvidas, sejam as vidas dos empregados destas empresas, sejam as vidas dos empregados e empresários das empresas que existem por integrar a cadeia produtiva capitaneada pela empresa incentivada, seja daqueles que diretamente ou indiretamente (por fundos de investimentos, e.g.), têm suas economias em ações ou títulos destas empresas.

Talvez tão inconstitucional quanto a realidade, seria sua correção “cega”.

5. Caminho institucional para a solução

A Constituição, claramente, estabelece os meios para lidar com situações como esta: remissão, anistia, e parcelamentos especiais, como se lê no artigo 150, § 6º. No âmbito do ICMS, estas matérias dependem também de decisão unânime dos Estados e do Distrito Federal, no CONFAZ.

Isto já é praticado desde a muito, como inclusive demonstra ALCIDES JORGE COSTA³².

Contudo, recentemente, houve questionamento por parte de membros do Ministério Público Federal quanto ao Convênio ICMS 86/2011, que concedeu remissão da diferença de ICMS entre o regime normal de apuração e o estabelecido por leis do Distrito Federal que foram consideradas inconstitucionais.

Pôs-se, então, a questão de saber se seria possível “convalidar” normas já declaradas inconstitucionais.

A questão é de obviedade palmar. A supremacia da Constituição *jamaiz* pode ser confundida em supremacia do Supremo Tribunal Federal ou, pior, da função judicial. Desde sempre há o diálogo do legislador com a jurisprudência, aquele modificando regras, legais ou constitucionais, para afastar entendimentos anteriores. Para ficar apenas no ICM/ICMS, a vedação de crédito, salvo determinação em contrário, na isenção e não incidência, a incidência sobre serviços não listados na lei complementar do ISS, mas prestados juntamente com o fornecimento de mercadorias, a incidência sobre a importação de não contribuinte.

Assim, sendo a inconstitucionalidade formal – não foi observada a forma de convênio – absolutamente nada impede a (re)criação da norma, agora pela forma correta.

Quanto à disciplina “do passado”, em matéria tributária já virou verdadeira *práxis* legislativa a concessão de regime especial de recolhimento, com anistia e prazos especiais, logo após a definição de uma tese jurídica tributária em favor do Fisco federal, tal como não são raras as leis que disciplinam o pagamento diferido no tempo, sem todos os acréscimos, em teses nas quais o Poder Público se saiu perdedor, como no caso do FGTS.

Mais que isto, anistia e remissão só podem existir para o passado. Ambas as figuras pressupõe a existência de multa e juros (anistia) ou de tributo (remissão).

³² Loc. Cit.

Não cabe aqui uma visão juvenil de relação entre o Estado, ou entre o ocupante de cargo eletivo ou de confiança do Estado, e o dono do capital. A empresa é a “galinha dos ovos de ouro”. Ela é a geradora do bem comum através de emprego e renda para seus trabalhadores, de produtos que atendam as necessidades da sociedade de consumo, de tributos. Preservar a empresa é também preservar os interesses dos trabalhadores diretos e indiretos, dos consumidores e da própria arrecadação continuada de tributos.

A Constituição é suficientemente rigorosa com os requisitos formais para a concessão de anistia e remissão. Salvo a demonstração, em caso concreto, de flagrante abuso, obedecidos os requisitos formais, não há margem para qualquer tipo de questionamento. Dirigidos estes aos agentes públicos, parece evidente o constrangimento ilegal.

Afora convênio aprovado por unanimidade no âmbito do CONFAZ, a solução só pode ser dada ou por mudança na Lei Complementar n.º 24/75 ou por emenda constitucional.

Muito embora seja possível mudar a disciplina atual, é de extrema complexidade a criação desse novo modelo. Se a mudança, como querem muitos dos seus defensores, for para permitir a continuidade de guerra fiscal, custa a crer que se poderá ter como *razoável* algum sistema que permita a geração de prejuízos a um Estado e a contribuintes nele situados, a revelia destes.

Cabe lembrar, aqui, que a unanimidade é também praticada no âmbito do IVA europeu para vários assuntos mais sensíveis.

É possível, no entanto, imaginar situações de cooperação reforçada entre Estados. Com inspiração no Ato Complementar n.º 34, de 30 de janeiro de 1967, é possível pensar em que seja autorizada a concessão de benefícios por Estados numa mesma região, especialmente no que diz respeito à desoneração de investimento e da exportação.

6. Conclusões

Assim, podemos concluir que:

1. A despeito da clareza das regras constitucionais, a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS sem autorização em convênio aprovado no âmbito do CONFAZ é realidade presente em todos os Estados e no Distrito Federal, que remonta a longo período.

2. Os requisitos do artigo 155, § 2º, XII, g da Constituição e da Lei Complementar 24/75 não devem ser compreendidos como meramente formais, mas também como funcionais. Eles têm lugar quanto a benefícios que tenham efeito, efetivo ou provável, de guerra fiscal.

2.1 Benefícios fiscais inidôneos para guerra fiscal, como sobre contas de luz e telecomunicação de não contribuintes, ou sobre combustível de concessionário de serviço público de transporte, prescindem de autorização em convênio.

2.2 Benefícios fiscais que se possam demonstrar que não tenham efeito de desvio de comércio ou de investimento também prescindem de autorização convênio, já que ausente a característica de guerra fiscal.

3. Foi constituída uma ampla e sólida realidade ao longo dos anos, que pode ser desprezada. A aplicação fria e seca de entendimento como o proposto p súmula vinculante 69 geraria uma realidade talvez tão inconstitucional quanto a procura combater.

4. No sistema jurídico hoje existente, o CONFAZ tem competência e legitimidade como sede de deliberação para resolver as situações criadas, autorizando a concessão de anistia, remissão ou até mesmo mantendo por algum tempo benefícios concedidos.

5. Pode também o CONFAZ convalidar ou recriar benefícios criados de forma unilateral, desde que não haja outras invalidades e que observados os requisitos de forma de deliberação.

6. *De lege ferenda*, cabe modificar a regra da unanimidade, a fim de separar situações que não envolvam guerra fiscal de outras.

7. A guerra fiscal, entendida como atração de empresas pela concessão de benefícios fiscais em prejuízo a outros Estados e outros concorrentes, deve ser evitada.

8. Incentivos à instalação e não à operação de empresas, com efetiva atuação no Estado, são menos distorcivos que os concedidos à operação, podendo este critério ser considerado em futura lei.