

UNIVERSIDADE DE MARÍLIA

ROBERTA CORRÊA DE SOUZA CARRILHO

**A GUERRA FISCAL SOB A ÓTICA DOS INCENTIVOS FISCAIS DE
ICMS: uma análise do diferencial de alíquota aos optantes do Simples
Nacional**

MARÍLIA
2019

ROBERTA CORRÊA DE SOUZA CARRILHO

**A GUERRA FISCAL SOB A ÓTICA DOS INCENTIVOS FISCAIS DE
ICMS: uma análise do diferencial de alíquota aos optantes do Simples
Nacional**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado
em Direito da Universidade de Marília como
requisito para a obtenção do título de Mestre em
Direito, sob orientação da Profa. Dra. Suelen Carls.

MARÍLIA
2019

Carrilho, Roberta Corrêa de Souza

A guerra fiscal sob a ótica dos incentivos fiscais de ICMS: uma análise do diferencial de alíquota aos optantes do Simples Nacional / Roberta Corrêa de Souza Carrilho. - Marília: UNIMAR, 2019.

102f.

Dissertação (Mestrado em Direito – Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social) – Universidade de Marília, Marília, 2019.

Orientação: Prof. Dra. Suelen Carls

1. Incentivos Fiscais 2. Emenda Constitucional
n. 87/15 3. DIFAL I. Carrilho, Roberta Corrêa de Souza

CDD – 341.39632

ROBERTA CORRÊA DE SOUZA CARRILHO

A GUERRA FISCAL SOB A ÓTICA DOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS: uma
análise do diferencial de alíquota aos optantes do Simples Nacional

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade de
Marília, área de concentração Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e
Mudança Social, sob a orientação da Professora Dra. Suelen Carls.

Aprovado pela Banca Examinadora em 29/03/2019

Prof^a. Dra. Suelen Carls

Prof.(a) Dr. Valter Moura do Carmo

Prof.(a) Dra. Cristiani Fontanela

A meus pais, Milson e Terezinha, pelo exemplo e apoio incondicional.

Ao meu amigo Alex, pelo apoio e compreensão.

Agradeço, em primeiro lugar, à Deus, pela oportunidade de alcançar mais um objetivo de vida.

Aos meus pais, pela oportunidade de aprimorar meus estudos, pelo incentivo e apoio incondicional.

Aos meus irmãos, por estarem sempre ao meu lado.

À Professora Doutora Suelen Carls, minha orientadora, por todo o inestimável auxílio, pelas brilhantes considerações, pela paciência e dedicação.

Ao querido Gustavo, agradeço pela compreensão e todo o apoio dispensado durante toda a jornada.

À coordenação e todos os professores do curso de mestrado da Unimar.

A GUERRA FISCAL SOB A ÓTICA DOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS: uma análise do diferencial de alíquota aos optantes do Simples Nacional

Resumo: O presente trabalho tem por finalidade analisar, no contexto da guerra fiscal, a concessão de incentivos fiscais de ICMS pelos Estado e pelo Distrito Federal, com o intuito de atrair investimentos para seus territórios, porém sem a necessária observância das determinações constitucionais e infraconstitucionais, bem como analisar as modificações introduzidas pela Emenda Constitucional n. 87/2015, com vistas a frear as consequências da guerra fiscal, mas que trouxeram reflexos para as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional. Para a elaboração dessa análise, utiliza-se o método dedutivo, fazendo uso de fontes jurídicas, compreendidas por leis, doutrinas e jurisprudência, para sustentar os argumentos empregados na apresentação. Para dar coerência ao trabalho, discorre-se sobre o pacto federativo, a repartição de competências tributárias e a repartição de rendas nos moldes entabulados pela Constituição Federal, fazendo um cotejo com o tema dos incentivos fiscais. Na sequência, agrega-se ao estudo a análise dos incentivos fiscais no âmbito da guerra fiscal do ICMS. Para isso, apresentam-se as principais particularidades do ICMS, dispendo sobre aspectos relevantes apontados pela Constituição Federal e pela legislação infraconstitucional, bem como as consequências da guerra fiscal do ICMS. Por fim, discorre-se sobre as modificações introduzidas pela Emenda Constitucional n. 87/2015, especialmente no que diz respeito à introdução do diferencial de alíquota, posto que foi no contexto da guerra fiscal que houve a sua promulgação, na tentativa de conter os avanços dessa disputa. Da análise da Emenda Constitucional é necessário apresentar a discussão sobre (in)constitucionalidade do recolhimento do DIFAL pelos optantes do Simples Nacional, tendo em vista que, a partir da vigência da Emenda Constitucional, os optantes do Simples Nacional se viram obrigados pelo Convênio ICMS 93/2015 a recolher o DIFAL, muito embora haja pendência de Ação Direta de Inconstitucionalidade que discute a validade desse convênio.

Palavras Chave: Incentivos Fiscais. Emenda Constitucional n. 87/15. DIFAL.

THE FISCAL WAR VIEWED BY THE ICMS FISCAL INCENTIVES: an analysis of the rate differential by users of the “Simples Nacional” program

Abstract: The objective of this paper is to analyze the authorization of fiscal incentives from the ICMS, the Estate and the Federal Government, in order to attract territorial investments disregarding the requirements of the Constitution, as well as to analyze the implementations made by the Constitutional Amendment n. 87/2015, which aimed to stop the consequences of fiscal war, but also brought benefit to small businesses that participate in the “Simples Nacional” program. The method used for this paper was deductive, using legal resources to support the arguments presented in the analysis. In order to support the narrative, federal affairs, economic policies, internal revenue policies and the Federal Constitution were used to depictate the fiscal incentives. In addition, the financial incentives are analyzed in comparison to the ICMS fiscal war. Therefore, the main requirements of ICMS are presented in this paper, noting the relevant aspects of Federal Constitution, as well as the consequences of the ICMS fiscal war. Finally, the paper discusses the changes made by the implementation of Constitutional Amendment n. 87/2015, specially focusing on the introduction of rate differential, which was promulgated during the fiscal war with the intent to prevent the dispute. In regards to the Constitutional Amendment, it's important to note the un(constitutionality) of the collection of the DIFAL charges by the users of “Simples Nacional” program, considering that since the Constitutional Amendment became valid the users of such program were forced by ICMS Agreement 93/2015 to collect the DIFAL charge, even though there is pending a Direct Action of Unconstitutionality that discusses whether such agreement is valid or not.

Key words: Fiscal Incentives. Constitutional Amendment n. 87/2015. DIFAL.

LISTA DE ABREVIATURAS

ABCOMM - Associação Brasileira de Comércio Eletrônico

ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CF – Constituição Federal

CFOAB - Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CPMF – Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira

CPP – Contribuição Patronal Previdenciária

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

DIFAL – Diferencial de Alíquota

EC – Emenda Constitucional

FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IE – Imposto de Exportação

II – Imposto de Importação

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IR – Imposto de Renda Pessoa Física

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

LC – Lei Complementar

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 INCENTIVOS FISCAIS E O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	16
1.1 O PACTO FEDERATIVO E OS INCENTIVOS FISCAIS: DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA AO FEDERALISMO FISCAL.....	18
1.2 A EXTRAFISCALIDADE E O OBJETIVO DOS INCENTIVOS FISCAIS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	32
1.3 A INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO ECONÔMICO E OS INCENTIVOS FISCAIS	36
2 OS INCENTIVOS FISCAIS E A GUERRA FISCAL NO ÂMBITO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS (ICMS)	42
2.1 PARTICULARIDADES DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS (ICMS).....	45
2.2 DA CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS.....	50
2.3 DA GUERRA FISCAL DECORRENTE DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS (ICMS)	57
3 DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DE ICMS E A GUERRA FISCAL	65
3.1 DAS MODIFICAÇÕES INTRODUZIDAS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015	69
3.2 DAS PRINCIPAIS PREMISSAS DO SIMPLES NACIONAL.....	74
3.2.1 Da (in)constitucionalidade do recolhimento do DIFAL por optantes do Simples Nacional	76
CONCLUSÃO	83
REFERÊNCIAS	89

INTRODUÇÃO

O constituinte de 1988 consagrou, ao longo de toda a Constituição Federal, um conjunto de normas programáticas com a finalidade de delinear os caminhos a serem percorridos tanto pelo Estado como pela própria sociedade, com vistas a construir a chamada ordem econômica.

Conforme preceitua o artigo 170 da Constituição Federal, a ordem econômica está pautada na valorização do trabalho humano e na livre-iniciativa, atendendo aos princípios da soberania nacional, da propriedade privada, da função social da propriedade, da livre concorrência, da defesa do consumidor, da defesa do meio ambiente, da redução das desigualdades regionais e sociais, da busca do pleno emprego e do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte, sempre buscando assegurar a todos existência digna e a justiça social.

Não é só o referido dispositivo que consagra os ditames do processo econômico. Há outros diversos dispositivos constitucionais que definem os rumos que o Estado deve seguir na busca do bem-estar econômico e social, dentre os quais destaca-se a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e a garantia do desenvolvimento nacional.

Pondera-se que atingir o desenvolvimento econômico não significa apenas alcançar o crescimento econômico e distribuir riquezas. Em verdade, desenvolvimento econômico implica em distribuição de riqueza em favor do bem-estar social e da participação da sociedade no processo econômico.

Nesse viés, para viabilizar o desenvolvimento da ordem econômica constitucional, satisfazendo a busca pelo bem comum, o Estado necessita de recursos para exercer suas atribuições constitucionais, os quais tanto podem ser obtidos pela atuação do próprio ente estatal como se fosse o particular (como agente econômico), como através da arrecadação compulsória, por meio do exercício da sua competência tributária.

No Brasil, a principal fonte de arrecadação de recursos financeiros pelo ente estatal ocorre por meio da imposição de tributos, exercida por meio do exercício da competência tributária, com a ressalva de que tal exercício deve obedecer às limitações impostas no próprio texto constitucional (artigos 150 a 152).

Destaca-se que a competência tributária não tem como função apenas a arrecadação de receita pelo ente estatal através da imposição tributária; muito mais do que isso, o Estado pode impor regramentos ou induzir comportamentos por meio de sua função reguladora, utilizando-se da função extrafiscal do tributo. Uma das formas de efetivar a extrafiscalidade é por meio das chamadas normas tributárias indutoras.

Assim, por ser instrumento ao desenvolvimento nacional, a tributação deve não só ser utilizada com fins arrecadatórios (fiscalidade), mas também pela sua função de induzir comportamentos que visem a divisão de riquezas dentro de uma mesma sociedade e não a sua concentração individual (extrafiscalidade).

Nesse contexto, importante consignar que é por meio das normas tributárias indutoras que os entes políticos, tributariamente competentes para instituir e arrecadar tributos, estabelecem desonerações ou concedem incentivos fiscais, os quais são utilizados para adequar o plano de ação específico de cada um destes entes.

É por isso que o exercício da extrafiscalidade, por meio do poder de conceder desonerações, reduzir ou suprimir a carga tributária através da concessão de incentivos fiscais, decorre da própria competência tributária, posto que somente o ente que detém competência para instituir determinado tributo poderá conceder incentivos fiscais sobre este mesmo tributo.

Diz-se, com isso, que, as normas tributárias indutoras são, antes de normas indutoras, normas tributárias, as quais não obrigam o agente econômico a se submeter aos seus balizamentos, mas sim servem para estimular e/ou desestimular comportamentos, com a finalidade de fomentar as atividades econômicas, visando o fortalecimento da economia.

Tem-se que o exercício da extrafiscalidade nada mais é do que um dos modos de intervenção do Estado no e sobre o domínio econômico, buscando a satisfação da ordem econômica como propõe a Constituição Federal.

No exercício da competência tributária, é possível observar que a tributação, em sua função fiscal, é um importante instrumento de direcionamento da economia, de modo que por intermédio da tributação é possível alcançar, dentre outros objetivos constitucionais, o desenvolvimento socioeconômico.

De igual modo, também é possível, por meio da função extrafiscal do tributo, alcançar os mesmos objetivos constitucional, porém com a ressalva de que

necessário se faz a observância dos princípios constitucionais e da legislação correspondente.

Nesse viés, tem-se que a concessão de incentivos fiscais é a principal forma de exercício da função extrafiscal do tributo. É por intermédio dos incentivos fiscais que os entes federados concedem favorecimentos fiscais, desonerações, reduções da carga tributária para determinada empresa ou grupo de empresas, sempre com a finalidade de estimular determinado comportamento, o que evidência a aptidão dos incentivos como instrumento para o alcance das finalidades do Estado.

Nota-se, com isso, que os incentivos fiscais são formas de intervenção do Estado na ordem econômica na modalidade por indução, já que confere ao agente econômico uma opção por aderir ou não ao comportamento sugerido pelo ente estatal.

Tamanha é a importância da tributação, de maneira geral, como mecanismo para intervenção na economia, que os incentivos fiscais passaram a ter sua importância reconhecida como meio de regulação da economia, decorrente da intervenção no comportamento do particular, como forma de orientar as suas atividades segundo os interesses do próprio ente estatal.

Nesse contexto, ganhou destaque no cenário nacional a concessão de incentivos fiscais pelos Estados no que se refere ao ICMS, principalmente em decorrência dos problemas surgidos com a concessão irregular de incentivos, sem a observância da normatização constitucional e infraconstitucional, o que culminou na chamada guerra fiscal.

A concessão de incentivos fiscais se deve em razão do papel decisivo do Estado na tentativa de atrair os investimentos para o território nacional através de suas políticas públicas e tributárias, buscando, com isso, garantir o desenvolvimento nacional, conforme preceitua a Constituição Federal. E é por meio dos incentivos fiscais que o ente estatal tem se valido de sua competência tributária para o fim de atrair investimentos para o território nacional.

Como se não bastasse a concessão de incentivos fiscais em desacordo com a legislação, especialmente no que diz respeito a não observância na unanimidade de todos os Estados e Distrito Federal na celebração de convênios para a concessão de incentivos, com o avanço das vendas remotas, ocorridas de forma não presencial, seja por meio da internet, do telemarketing ou showroom, muitos Estados celebraram entre si o Protocolo ICMS 21, de 07 de abril de 2011, posto que,

em razão da expansão da venda remota, apenas os Estados de origem se beneficiavam com a arrecadação de ICMS.

Assim, por meio desse Protocolo, nas vendas remotas entre os signatários deste, haveria uma distribuição na arrecadação de ICMS entre o Estado de origem e o Estado de destino.

Ocorre que a grande maioria dos estabelecimentos virtuais não estão localizados nos Estados que aderiram ao mencionado Protocolo, o que, na prática, tornou sem efeito o Protocolo e impossibilitou a freada das consequências desastrosas da guerra fiscal.

Foi então promulgada a Emenda Constitucional n. 87, de 16 de abril de 2015, a qual previu a repartição do ICMS entre o Estado de origem e o de destino nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais, com a finalidade precípua de, ao menos, minimizar a expansão da guerra fiscal.

Mencionada Emenda Constitucional introduziu, nas relações interestaduais, o chamado diferencial de alíquota, também conhecido como DIFAL. Assim, ao Estado de origem caberá o valor correspondente à alíquota interestadual, enquanto que ao Estado de destino será devida o diferencial de alíquota apurado pela diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual.

Em que pese o principal objetivo da Emenda Constitucional n. 87/15 tenha sido o combate a guerra fiscal, a sua promulgação trouxe consequências aos optantes pelo Simples Nacional, sistema diferenciado e favorecido de colhimento tributário destinado para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Isso porque, para a regulamentação da Emenda Constitucional nº 87/15, foi celebrado o Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015, o qual impôs aos optantes do Simples Nacional a obrigação pelo recolhimento do DIFAL quando da ocorrência de operações interestaduais, nos termos da sua Cláusula Nona.

Fato é que, até a presente data, vige uma liminar conferida pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de manter suspensa a aplicabilidade da Cláusula Nona do mencionado Convênio, porém essa liminar não tem impedido alguns Estados de exigir das empresas optantes do Simples Nacional o recolhimento do DIFAL, o que só poderia ser revertido por meio de ação judicial.

Tem-se, com isso, que constitui objeto deste trabalho a análise dos incentivos fiscais e da guerra fiscal, tendo como principal objetivo estudar as consequências advindas com as modificações introduzidas pela Emenda Constitucional n. 87/15,

sobretudo no que diz respeito à sistemática do DIFAL e a sua aplicabilidade aos optantes do Simples Nacional.

O mérito da presente dissertação concentra-se na análise da seguinte questão: a concessão de incentivos fiscais relacionados ao ICMS fez surgir as primeiras consequências da guerra fiscal entre os Estados. Como solução aos impasses da guerra fiscal, foi editada a Emenda Constitucional n. 87/15, que introduziu o DIFAL no sistema tributário brasileiro, prevendo a repartição do ICMS entre o Estado de origem e o de destino nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais. A sistemática do DIFAL foi suficiente para mitigar os efeitos e as consequências da guerra fiscal no Brasil, sem qualquer reflexo sobre os optantes do Simples Nacional?

Para equacionar o problema proposto, são lançadas as seguintes hipóteses: a introdução da sistemática do DIFAL foi suficiente para, ao menos, minimizar os efeitos da guerra fiscal do ICMS; a Emenda Constitucional n. 87/15 e as subsequentes orientações lançados pelo CONFAZ por meio de convênios não afetaram as empresas optantes pelo Simples Nacional.

Com isso, objetiva-se, com o presente estudo, discorrer, no contexto da guerra fiscal existente entre os Estados da Federação, sobre a concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS de maneira irregular e sobre a sua convalidação conferida pelo CONFAZ por meio da Lei Complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017. Objetiva-se, também, ainda no contexto da guerra fiscal, analisar os efeitos da Emenda Constitucional n. 87/15, promulgada com a finalidade de frear a guerra fiscal, que introduziu no sistema constitucional tributário a figura do diferencial de alíquota, o que tem causado uma série de ações judiciais.

Em decorrência desta abordagem, a dissertação tem como objetivos específicos estudar a sistemática dos incentivos fiscais à luz da Constituição Federal, especificamente pelo Sistema Tributário Constitucional, bem como estudar os incentivos fiscais concedidos ao ICMS e o surgimento da guerra fiscal entre os Estados e, por fim, estudar a sistemática do DIFAL, introduzido pela Emenda Constitucional n. 87/15, como solução para a guerra fiscal e os problemas surgidos pelos optantes do Simples Nacional.

O estudo se justifica tanto pela constante aprovação de incentivos fiscais pelos Estados e pelo Distrito Federal à mingua da Constituição Federal e das legislações infraconstitucionais, sobretudo com relação a unanimidade dos Estados

na formulação de convênios que amparam essa concessão, o que acaba por intensificar a guerra fiscal, bem como pela convalidação desses incentivos irregulares por meio de Lei Complementar no ano de 2017. Outrossim, justifica-se, no contexto da guerra fiscal, analisar as consequências surgidas com a promulgação da Emenda Constitucional n. 87/15, posto que tem surgido diversos questionamentos envolvendo o diferencial de alíquota introduzido pela Emenda.

Para atingir os objetivos formulados, o presente trabalho estrutura-se em três capítulos. Dessa forma, no primeiro capítulo se analisam as consequências advindas pela opção do constituinte pela forma federada, com a descentralização política e, a conseqüente, distribuição de competências entre os entes federados. Nesse contexto, verifica-se que a própria Constituição Federal impôs a forma como se dá a distribuição da competência tributária entre os entes, com vistas a manter convivência harmoniosa entre eles e conferir autonomia para todos. É por meio da competência tributária que cada ente poderá instituir os seus tributos e, conseqüentemente, conceder seus incentivos fiscais. Ainda no primeiro capítulo, estuda-se sobre as funções fiscais e extrafiscais do tributo, onde se constatará que os incentivos fiscais decorrem da função extrafiscal do tributo, que nada mais é do que uma forma de intervenção do Estado no e sobre o domínio econômico por meio da indução, estimulando ou desestimulando determinado comportamento.

Na seqüência, no segundo capítulo, aborda-se sobre a guerra fiscal surgida em decorrência da concessão de incentivos fiscais irregulares, desrespeitando a legislação constitucional e infraconstitucional, sobretudo sem a devida cautela quanto à observância da unanimidade na celebração de convênios entre os Estados e o Distrito Federal na concessão de incentivos fiscais de ICMS. Para tanto, faz-se necessário analisar as principais particularidades do ICMS, para só então abordar a concessão desses incentivos de ICMS, conferindo especial atenção às convalidações dos incentivos fiscais concedidos à mingua da lei, e as consequências surgidas em decorrência da guerra fiscal do ICMS.

Por fim, no último capítulo, são apresentadas, no contexto da guerra fiscal, as mudanças introduzidas pela promulgação da Emenda Constitucional n. 87/15, sobretudo em decorrência da introdução do diferencial de alíquota (DIFAL), com o intuito de amenizar a ocorrência da guerra fiscal. Ocorre que a admissão do DIFAL não trouxe consequências apenas para a guerra fiscal, na medida em que surgiram inúmeras dúvidas sobre a sua aplicabilidade aos optantes pelo Simples Nacional,

razão pela qual faz-se necessário, ainda no terceiro capítulo, analisar as principais premissas do Simples Nacional, a fim de entender os argumentos utilizados para refutar ou exigir o recolhimento do DIFAL pelos optantes do Simples Nacional.

Para a concretização da presente pesquisa, utilizou-se o método dedutivo, operacionalizado por meio dos instrumentos de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, analisando as normas constitucionais referentes ao tema, bem como a legislação infraconstitucional que muito tem contribuído para acirrar as discussões com relação ao tema proposto.

Registra-se, por fim, que a presente dissertação não teve como objetivo esgotar o tema, nem apresentar decisões conclusivas, apenas contribuir para os debates já existentes, especialmente, em decorrência da complexidade do assunto e da diversidade de viés com que é estudado o tema.

1 INCENTIVOS FISCAIS E O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Em primeiro lugar, é importante consignar que a exteriorização do texto normativo na Constituição Federal, no que diz respeito as normas tributárias, não se limita apenas ao Capítulo I – “Do Sistema Tributário Nacional”, conforme restará demonstrado, razão pela qual optou-se por utilizar a denominação “Sistema Constitucional Tributário” (BRASIL, 1988), a fim de abarcar as normas tributárias alheias ao referido capítulo.

É por isso que, para Humberto Ávila, não é possível confundir, quantitativa e qualitativamente, o Sistema Tributário como um todo com o capítulo do Sistema Tributário Nacional. Quantitativamente, isso se deve, segundo o autor, em razão da existência de normas tributárias espalhadas ao longo do texto constitucional, não se limitando àquelas contidas no capítulo do Sistema Tributário Nacional e, “[...] *qualitativamente* porque as normas previstas no Sistema Tributário Nacional só ascendem a um significado normativo por meio de uma (horizontal) consideração das concatenações materiais decorrentes dos princípios e direitos fundamentais” (ÁVILA, 2004, p. 23).

Assim, pode-se dizer que, segundo lição de Geraldo Ataliba (1968, p. 8), “sistema constitucional tributário brasileiro é o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam da matéria tributária”.

Feita essa consideração, passa-se a análise dos incentivos fiscais no sistema constitucional tributário, verificando o fundamento de validade para a sua concessão pelos entes federativos.

Referida análise torna-se tormentosa na medida em que o legislador constitucional não tratou dos incentivos fiscais de forma sistematizada e, no mais das vezes, utilizou termos associados aos incentivos fiscais de forma indiscriminada, ora empregando “incentivos”, ora “benefícios”, ora remissões etc. (PIVA, 2018, p. 51).

No mesmo sentido, afirma Ricardo Lobo Torres (2007, p. 328) que “[...] a legislação ordinária brasileira emprega indistintamente os termos ‘incentivo’, ‘estímulo’ e ‘prêmio’, que têm a mesma extensão dos privilégios e não possuem significado jurídico claro”.

Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 617) estabelece que, muitas vezes, o legislador confere ao mesmo fenômeno jurídico de recorte normativo, mas não o

chama de norma mutiladora de isenção. Por isso, referido autor diz que não se deve conferir relevância à terminologia empregada, posto que somente a análise sistemática é que guia os verdadeiros rumos da inteligência dos dispositivos legais.

Nesse contexto, como forma de exemplificar a desordem de nomenclatura realizada pelo legislador constituinte, citam-se os seguintes artigos da Constituição Federal: a) artigo 151, I, o qual prevê a possibilidade de “concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”; b) artigo 149, § 2º, I, que dispõe sobre a isenção das receitas decorrentes de exportação; e c) artigo 195, § 3º, que proíbe a concessão de benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios para as pessoas jurídicas em débito com o sistema da seguridade social (BRASIL, 1988).

Em face das diferentes nomenclaturas existentes para definir institutos similares, aponta-se como premissa da presente dissertação a abordagem dos incentivos fiscais como redução ou eliminação do dever de reconhecimento de tributos, com vistas a induzir determinado comportamento. Isso porque, conforme ressaltado por André de Souza Dantas Elali (2006, p. 108):

O que há de ser reafirmado é que todas as figuras, não obstante possíveis diferenças em seus regimes jurídicos, são instrumentos hábeis para a intervenção estatal sobre o domínio econômico, incentivando determinados comportamentos por parte dos agentes econômicos, vinculadas, é óbvio, aos interesses públicos.

De maneira geral, incentivos, benefícios e alívios fiscais são expressões sinônimas, utilizadas como instrumentos para intervenção do Estado na economia, por intermédio da utilização da função extrafiscal do tributo, com vistas a estimular ou desestimular a prática de certas condutas, buscando atender a interesses juridicamente protegidos, conforme sugere Schubter de Farias Machado (2015, 508).

Traçadas essas considerações iniciais sobre o sistema constitucional tributário, passa-se a análise de questões pertinentes ao desenvolvimento do presente trabalho no que se refere aos incentivos fiscais.

1.1 O PACTO FEDERATIVO E OS INCENTIVOS FISCAIS: DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA AO FEDERALISMO FISCAL

A partir da Constituição Federal de 1891, o Brasil, em substituição do Estado unitário, passou a adotar a forma federativa de organização jurídico-institucional do Estado brasileiro, concedendo autonomia aos seus entes federados, até então considerados apenas a União e os Estados-membros. Somente com a Constituição Federal de 1988 o Município foi incluído como ente da federação.

Assim, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, a República Federativa do Brasil passou a ser constituída pela união indissolúvel dos seus entes federados, compreendidos pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

Cumprir destacar que o legislador constituinte instituiu a forma federativa de Estado como cláusula pétrea, ao impossibilitar qualquer deliberação de proposta de emenda tendente a aboli-la, conforme preceito estampado no § 4º, inciso I, do artigo 60 da Constituição Federal (BRASIL,1988).

Nesse contexto, para Roque Antônio Carrazza (2017, p. 155) federação “[...] é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que o integram (os Estados Federados ou Estados-membros)”. É na federação, conforme continua o autor, que se observam os Estados Federados despidendo-se de algumas prerrogativas em favor da União, da qual a mais relevante é a soberania.

No que diz respeito à autonomia, como princípio derivado dos princípios fundamentais da república e da federação (PIVA, 2018, p. 54), que é conferida aos componentes da federação, essa possui como principais características: a atribuição de capacidade legislativa, de autogoverno e auto-organização dos entes federados, conforme lições de Rafael de Lazari (2017, p. 711-712).

Com isso, o pacto federativo é formado pela distribuição das competências político-administrativas entre os entes federados, nos exatos termos da Constituição Federal.

É em decorrência da distribuição de competência, advinda do princípio federativo, qualificado como verdadeira coluna mestra do sistema jurídica, que é possível observar a convivência harmoniosa entre a ordem jurídica global, compreendida pelo Estado Brasileiro, e as ordens jurídicas parciais, sendo a central,

representada pela União, e periféricas, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios (CARRAZZA, 2017, p. 169).

Com a finalidade de preservar a autonomia entre os entes federados e manter uma relação harmônica entre eles, a Constituição escrita constitui a base jurídica onde estão elencados os fundamentos e as diretrizes a serem seguidos e observados pelos entes componentes da República Federativa do Brasil.

Assim, como corolário da forma federativa, a Constituição Federal prevê, expressamente, a forma como se dará a atribuição constitucional de competência tributária, que nada mais é do que a outorga a cada pessoa política de parcelas do poder de tributar (MACHADO, 2015, p. 311).

Em outras palavras, entende-se por competência tributária:

[...] a competência para legislar, inovando o ordenamento jurídico, criando o tributo ou modificando sua expressão qualitativa ou quantitativa, respeitados, evidentemente, os balizamentos fixados na Constituição ou em outras normas que, nos termos de previsão constitucional, fixem os limites do campo possível de ser submetido à incidência pela lei criadora do tributo (AMARO, 2014, p. 123).

No contexto da competência tributária, a Constituição Federal (BRASIL, 1988), ao inaugurar o Sistema Tributário Nacional, estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, poderão instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, nos termos do artigo 145, incisos I, II e III da Constituição Federal (BRASIL, 1988). A Constituição também define e delimita quais são os impostos que a União pode instituir (artigos 153, I a VII e 154), quais são os impostos que os Estados e o Distrito Federal podem instituir (artigo 155) e, por fim, quais são os impostos que os Municípios podem instituir (artigo 156).

Observa-se, ainda, no bojo da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que há previsão expressa de que compete a União instituir empréstimos compulsórios (artigo 148, incisos I e II), bem como contribuições sociais (artigo 149); aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir contribuições previdenciárias (artigo 149, § 1º); aos Municípios e ao Distrito Federal instituir contribuições para custeio do serviço de iluminação pública (artigo 149-A).

Disso decorre que, dentre as várias competências atribuídas aos entes federados, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) dedicou um capítulo (Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional) para estruturar a competência tributária desses

entes, atribuindo a cada um poder para editar leis, em abstrato, que instituem tributos.

Nota-se, com isso, que o constituinte conferiu aos entes federados fontes próprias de arrecadação, ao instituir competência tributária a cada um deles, bem como fontes indiretas de arrecadação, compreendidas pelas formas de transferências constitucionais, como, por exemplo, através dos Fundos de Participação.

Essa preocupação do constituinte em garantir diferentes formas de arrecadação tem como fundamento a manutenção da autonomia financeira, posto que é ela quem garante a existência da forma federativa adotada pela Constituição, conforme lição de José Maurício Conti (2001, p. 14):

A autonomia financeira é de fundamental importância. Não é exagero dizer ser ela quem garante a sobrevivência da federação. Sem recursos para se manter, as entidades federadas estão fadadas ao fracasso. Não poderão exercer as funções que lhes competem, e passarão a depender do poder central para financiar suas atividades, circunstância que aniquila todo e qualquer poder autônomo que se lhes atribua.

Ocorre que, do rol de repartição da competência tributária é possível concluir que, em que pese os entes federados disponham de competências tributárias, não gozam de idêntica condição econômica, posto que o sistema de repartição de competências tributárias não é suficiente para assegurar igual capacidade arrecadatória entre os entes, eis a relevância do sistema de transferências de receitas (GADELHA, 2010, p. 73).

Assim, atrelada à atribuição das competências tributárias, a Constituição Federal estabelece também como se dará a repartição de rendas entre os referidos entes, na medida de suas necessidades, preservando a distribuição equilibrada de receita, a fim de que possam desempenhar suas funções de maneira autônoma.

Essa junção das repartições das receitas e da distribuição de competências tributárias é chamada de federalismo fiscal, que nada mais é do que a análise “[...] da maneira pela qual as esferas de governo se relacionam do ponto de vista financeiro” (CONTI, 2001, p. 24-25), englobando o estudo da maneira pela qual o Estado é organizado, o tipo de federação adotado, o grau de autonomia dos entes, bem como as incumbências que lhes são atribuídas e a forma pela qual serão

financiadas. Em síntese, federalismo fiscal é a relação de distribuição de receitas e atribuições no regime federativo (OLIVEIRA, 2000, p. 28).

Ou seja, é por intermédio do federalismo fiscal que se busca distribuir encargos e competências administrativas entre as entidades federativas, com a condicionante de que haja distribuição equivalente de receitas públicas, a fim de que cada ente cumpra com as demandas públicas atribuídas (FARIA, 2010, p. 132).

Importante consignar que a repartição de rendas entre os entes federados é decorrência lógica da forma federativa instituída no Brasil. Isso porque, os entes, para manterem as suas autonomias, necessitam de recursos financeiros, visando o desempenho de suas competências constitucionais, recursos estes que não são suficientemente advindos do exercício da competência tributária.

Nesse contexto, tem-se que a Constituição Federal optou por um sistema miscigenado entre a partilha de competências e a partilha de produto da arrecadação. A partilha de competências nada mais é do que a concessão de competência tributária aos entes federados, enquanto que partilha de produto da arrecadação significa que um determinado tributo instituído por determinado ente político não será por este totalmente apropriado, e sim partilhado com os demais entes da federação, conforme disciplinado pelos artigos 157, 158 e 159 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Em outras palavras, diz-se que o constituinte previu duas formas de repartição de renda: “[...] a atribuição de competência tributária própria (discriminação por fonte) e a participação dos entes menores na receita arrecadada pelos entes maiores (discriminação por produto)” (ALEXANDRE, 2014, p. 563).

A competência tributária própria diz respeito a competência conferida aos entes federados para instituir cada qual seus tributos. Por exemplo, o artigo 153 da Constituição Federal confere à União competência para instituir 13 impostos distintos, enquanto que confere aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir três impostos, mesma quantia conferia aos Municípios (BRASIL, 1988).

Já a participação dos entes menores na receita arrecadada pelos entes maiores é a imposição constitucional pela qual os entes com maiores receitas devem repartir suas arrecadações com os entes menores. Nas palavras de Ricardo Alexandre (2014, p. 564):

[...] a União (ente maior) entrega parcela de sua arrecadação para Estados, Distrito Federal e Municípios, não recebendo repasses constitucionais de nenhum deles. Os Estados repartem parcela de suas receitas com os Municípios situados em seu território, não recebendo deles qualquer repasse. Já os Municípios não fazem qualquer repasse constitucional, uma vez que são o menor dentre os entes federados. A mesma situação ocorre com o Distrito Federal, que, por não poder ser dividido em Municípios (conforme vedação expressa contida no art. 32, caput, da CF/1988), não possui um ente que lhe seja menor, de forma a não efetuar repasses constitucionais.

Esse modelo de repartição do produto da arrecadação pode ocorrer de duas formas: pela participação na arrecadação de determinado tributo, chamada de participação direta na arrecadação, ou pela participação em fundos, também chamada de participação indireta na arrecadação.

Conforme ensinamentos de José Maurício Conti (2001, p. 38), a participação direta na arrecadação ocorre quando resta estabelecido que parte do tributo arrecadado por uma unidade federativa pertence a outra unidade (CF, artigo 157 e 158). Enquanto que a participação indireta na arrecadação é verificada quando parcelas do tributo são destinadas à formação de fundos (CF, artigo 159).

Traçadas as premissas quanto ao pacto federativo no que diz respeito a competência tributária e a repartição das receitas tributárias, faz-se necessário entender como a temática tem interferência direta na concessão de incentivos fiscais.

Conforme exposto, a competência tributária é aptidão conferida ao ente federado para instituir normas tributárias por meio do poder de tributar. Assim, corolário ao poder de tributar, tem-se o poder de conceder incentivos fiscais. Na medida em que o legislador conferiu competência aos referidos entes para instituir determinados tributos, também conferiu competência para conceder desonerações.

Por assim dizer, na medida que a competência tributária deve ser exercida por intermédio da edição de lei pelo ente federado competente, “tanto a isenção como quaisquer outros incentivos ou benefícios fiscais precisam ser veiculados por essa espécie de estatuto normativo, pois decorrem do exercício da competência tributária, demandando o movimento do órgão legislativo correspondente” (CARVALHO, 2014, p. 38).

Por óbvio, o poder para conceder incentivos fiscais sofre limitações, devendo ser observadas “as limitações de competência impositiva e os princípios superiores

que regem a matéria, assim entendidos tanto os dispositivos expressos quanto os implícitos” (CARVALHO, 2015, p. 259).

É por isso que Maria de Fátima Ribeiro (2016, p. 337) dispõe que a concessão de incentivos fiscais necessita estar pautada em finalidades constitucionais de interesse público, caso contrário poderia contrariar os próprios fundamentos da intervenção estatal sobre a ordem econômica.

Afora as limitações constitucionais e legais a serem observadas, nelas incluindo a observância do pacto federativo, necessário observar que a repartição constitucional de receitas tributárias é diretamente afetada pelas desonerações fiscais concedidas pelos entes federados. Isso porque, quando da realização de renúncia tributária de receita ou da concessão de benefício fiscal, faz-se primordial observar se aquela parcela de tributo que foi renunciada ou desonerada por determinado ente deve ou não ser descontada no momento da realização do repasse constitucional.

Nesse contexto, tem-se que a análise da questão proposta envolve a concessão de incentivos fiscais pelo ente federado que possui competência para tributar, com relação aos tributos cujos recursos devem ser partilhados com outros entes federados.

Referida análise deve ser realizada à luz da jurisprudência hodierna, posto que compete ao Poder Judiciário, como guardião da Constituição, interpretar a questão constitucional posta em julgamento, sobretudo em busca da garantia da autonomia dos entes federados na forma prevista no pacto federativo.

Para tanto, inicialmente, apresenta-se acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Recurso Extraordinário n. 705.423 / SE (BRASIL, 2016c) proposto pelo Município de Itabi contra a União contra a concessão de incentivos fiscais de Imposto de Renda (IR) e do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) pela União em prejuízo da partilha de recursos destinados ao Fundo de Participação dos Municípios.

Os Ministros do STF, por maioria, seguindo o voto do Relator, Ministro Edson Fachin, negaram provimento ao recurso, que teve sua repercussão geral reconhecida (Tema 653) (BRASIL, 2012f), vencidos os Ministros Luiz Fux e Dias Toffoli, nos termos do acórdão colacionado:

Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. Constitucional, Tributário E Financeiro. **Federalismo Fiscal. Fundo De Participação Dos Municípios – Fpm.** Transferências Intergovernamentais. **Repartição De Receitas Tributárias.** Competência Pela Fonte Ou Produto. **Competência Tributária.** Autonomia Financeira. Produto Da Arrecadação. Cálculo. **Dedução Ou Exclusão Das Renúncias, Incentivos E Isenções Fiscais.** **Imposto De Renda - Ir. Imposto Sobre Produtos Industrializados – Ipi.** Art. 150, I, Da Constituição Da República. 1. Não se haure da autonomia financeira dos Municípios direito subjetivo de índole constitucional com aptidão para infirmar o livre exercício da competência tributária da União, inclusive em relação aos incentivos e renúncias fiscais, desde que observados os parâmetros de controle constitucionais, legislativos e jurisprudenciais atinentes à desoneração. 2. **A expressão “produto da arrecadação” prevista no art. 158, I, da Constituição da República, não permite interpretação constitucional de modo a incluir na base de cálculo do FPM os benefícios e incentivos fiscais devidamente realizados pela União em relação a tributos federais,** à luz do conceito técnico de arrecadação e dos estágios da receita pública. 3. A demanda distingue-se do Tema 42 da sistemática da repercussão geral, cujo recurso-paradigma é RE-RG 572.762, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 18.06.2008, DJe 05.09.2008. Isto porque no julgamento pretérito centrou-se na natureza compulsória ou voluntária das transferências intergovernamentais, ao passo que o cerne do debate neste Tema reside na diferenciação entre participação direta e indireta na arrecadação tributária do Estado Fiscal por parte de ente federativo. Precedentes. Doutrina. 4. Fixação de tese jurídica ao Tema 653 da sistemática da repercussão geral: **“É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades.”** 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento (grifo nosso) (BRASIL, 2016c).

Pela análise da ementa transcrita, restou decidido pela Suprema Corte que, em decorrência da concessão de benefícios ou incentivos fiscais relativos ao IR e ao IPI importarem em renúncia tributária, os valores renunciados não integram o produto da arrecadação, na forma do artigo 159, inciso I, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), de modo que referidos valores podem ser deduzidos do repasse constitucional aos Fundos de Participação de Municípios.

Ocorre que, em uma primeira análise, a tese firmada em sede de repercussão geral no julgamento do supracitado recurso extraordinário parece contrariar o entendimento encampado no julgamento do Recurso Extraordinário n. 572.762/SC (BRASIL, 2008), de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, proferido em 18 de junho de 2008, com repercussão geral (Tema 42) (BRASIL, 2007), no qual o Estado

de Santa Catarina defende a licitude da postergação do repasse de parcela do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços (ICMS) devida aos Municípios, em razão da concessão de incentivos fiscais que adiaram o seu recolhimento.

O Recurso Extraordinário (BRASIL, 2008) teve a seguinte ementa:

Constitucional. Icms. Repartição De Rendas Tributárias. Prodec. Programa De Incentivo Fiscal De Santa Catarina. **Retenção, Pelo Estado, De Parte Da Parcela Pertencente Aos Municípios. Inconstitucionalidade.** Re Desprovido.

I - **A parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios.**

II - **O repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual.**

III - Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias.

IV - Recurso extraordinário desprovido (grifo nosso).

A controvérsia resiste, pois, pela ementa acima transcrita, tem-se que restou decidido pelo STF ser inconstitucional a retenção realizada pelo Estado de parcela do produto da arrecadação pertencente aos Municípios. Ou seja, o repasse das receitas públicas tributárias aos Municípios, pelo fundo de participação, deve ocorrer de pleno direito, não se sujeitando a descontos de incentivos fiscais eventualmente concedidos pelo Estado.

Inclusive, quando do referido julgamento, ganhou destaque nacional a célebre expressão popular utilizada pelo Ministro Relator do caso, Ricardo Lewandowski, ao defender seu posicionamento ao Ministro Carlos Britto, dizendo que “[...] o Estado está fazendo cortesia com o chapéu alheio” (STF, Recurso Extraordinário n. 572.762/SC, 2008), referindo-se ao fato de que o Estado não poderia conceder incentivos fiscais da parcela constitucional pertencente ao Município.

Importante consignar que por ocasião do julgamento do RE n. 572.762/SC foi elaborada proposta de Súmula Vinculante n. 30 (BRASIL, 2010b), com a seguinte redação: “É inconstitucional lei estadual que, a título de incentivo fiscal, retém parcela do ICMS pertencente aos municípios”, a qual teve sua publicação suspensa em face de questão levantada pelo Ministro José Antônio Dias Toffoli.

O entendimento encampado no RE n. 572.762/SC (BRASIL, 2008) foi adotado pois, conforme se extrai do voto do relator, faz-se necessário preservar a autonomia política conferida pelo constituinte aos entes federados, tornando-a real e não apenas virtual. Por isso, com relação à repartição de receitas tributárias, não é possível impor condicionamento arbitrário por parte do ente federado responsável pelos repasses.

Essa foi a preocupação de Luís Eduardo Schoueri ao tratar dos incentivos fiscais. Leia-se:

[...] por implicarem, em geral, uma redução da receita tributária, podem implicar “cortesia com chapéu alheio”, já que por meio dos incentivos fiscais, o poder tributante poderá legislar sobre matéria que é de sua competência, sem sofrer encargo financeiro proporcional. Explica-se esse efeito, no cenário brasileiro, à luz dos artigos 157 a 159 do texto constitucional, que versam sobre a repartição das receitas tributárias. Assim é que, por exemplo, do produto da arrecadação do imposto sobre a renda, quarenta e sete por cento são destinados pela União aos Fundos de Participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios e a programas de financiamento. [...] o incentivo fiscal, na forma de subvenção, acaba repartido pelos demais entes federais, sem que estes tenham competência para legislar sobre a matéria (SCHOUERI, 2005, p. 68).

Pertinente ponderar que este entendimento não é uníssono, posto que há quem entenda que, concedido incentivo fiscal, a participação do município estaria limitada ao que fora efetivamente arrecadado, conforme se extrai da doutrina de Lucas Bevilacqua (2013, p. 251-252):

Se, na incidência da norma jurídica tributária, os Estados, no exercício de suas competências tributárias, isentam parcela do ICMS ou estabelecem seu recolhimento em momento diferido, não há arrecadação dessa parcela incentivada; logo, a participação dos Municípios (art. 158, IV) limita-se ao resultado da operação, isto é, o efetivamente arrecadado.

Muito embora o primeiro julgado (RE n. 705.426) trate de partilha de receitas federais e no segundo (RE n. 572.762) se discuta o repasse de receitas estaduais aos municípios, é visível a semelhança dos casos, conforme bem observado por Celso de Barros Correia Neto e Paula Gonçalves Ferreira Santos (2016, s.p.):

A semelhança entre os casos salta aos olhos. É evidente que existem diferenças quanto aos sujeitos (União em vez de Estados), aos impostos (IR e IPI em vez de ICMS) e às transferências em questão (direta em vez de FPM). Mas não é preciso grande esforço analítico para perceber que a questão jurídica é, na essência, muito similar e os desfechos foram diversos. Afinal, os benefícios fiscais concedidos por um ente federado podem reduzir os valores que devem ser partilhados com outros por obrigação constitucional? Restará à Corte definir se está superando (sic) a orientação firmada no julgamento de RE 572.772 ou se simplesmente dará as duas situações tratamento jurídico diferente. Qualquer que venha a ser a posição finalmente assentada pelo STF, a comparação entre os casos é inevitável.

No mesmo sentido, José Maurício Conti (2016, s.p.) reconhece serem contraditórias as decisões tomadas pelo STF, e sugere como possibilidades interpretativas dos recursos que, para existir conciliação entre as decisões, necessário reconhecer que o RE n. 572.762 (BRASIL, 2008) trata de questão específica, relativa exclusivamente ao tributo catarinense, logo apenas aquele específico incentivo estadual violaria a autonomia do Município de Timbó/SC, ao diminuir o montante do repasse constitucional.

Porém, na sequência, o próprio autor hesita seu convencimento quanto à sua sugestão, principalmente em decorrência da suspensão da publicação da Súmula Vinculante n. 30 (BRASIL, 2010b). Para ele, caso prevalecesse a tese lançada na referida Súmula, qualquer benefício fiscal envolvendo o IR e o IPI se tornaria pouco viável, já que causaria reflexos em todos os Estados e Municípios.

Por isso, o autor conclui que:

É o caso de perguntar, então, se estaríamos diante de uma revisão da doutrina da “cortesia com chapéu alheio”, que parecia estar em vias de formação no espectro da Súmula 30. Em vez disso, teríamos na tese de repercussão geral fixada no RE 705.423 a confirmação de que o poder de tributar tem como contraparte o poder de isentar, e que o ente com tal competência seria dotado em idêntica forma tanto de um como de outro. E, neste caso, a Súmula 30 seria, de duas, uma: ou uma tese já rapidamente superada em decisões posteriores do próprio Supremo Tribunal Federal, ou uma decisão válida para um caso específico e bem delimitado, não generalizável a outros tantos (o que faria perguntar do porquê, então, da necessidade de se cogitar de uma Súmula Vinculante para tratar da matéria). De todo modo, parece hoje ainda menos convincente a afirmação que seriam inconstitucionais as renúncias de receitas com relação a determinados impostos por violarem a autonomia financeira do ente com os quais são partilhados (CONTI, 2016, s.p.).

Em que pese todos os argumentos lançados quanto à contrariedade existente entre os julgados, o Ministro Relator do RE n. 705.423, Edson Fachin, afirmou não existir contrariedade, posto que “[...] consistem em controvérsias substancialmente distintas” (BRASIL, 2016c). Para o Ministro, o RE n. 705.423 tem por base a discussão da participação direta ou indireta na arrecadação tributária, enquanto o RE n. 572.762 (BRASIL, 2010) aborda a natureza compulsória ou voluntária das transferências intergovernamentais referente aos Fundos de Participação. Essa diferenciação, segundo ele, impede a alegação de contrariedade entre um e outro.

Para uma melhor compreensão dos fundamentos empregados pelo Ministro Relator, apresenta-se excerto de José Maurício Conti (2001, p. 79) sobre as transferências intergovernamentais:

O caso da transferência de recursos por meio dos Fundos de Participação previstos na Constituição brasileira é o típico caso de transferência intergovernamental automática e obrigatório “por fórmula”. O sistema de transferência intergovernamental adotado pela Constituição brasileira que faz uso dos Fundos de Participação nada mais é do que uma fórmula de redistribuição de recursos entre as diversas esferas de governo. Os Fundos de Participação foram criados apenas e tão-somente como uma etapa intermediária – e necessária – entre as regras de recebimento dos recursos e as regras de distribuição dos mesmos recursos. São, pois, partes integrantes da fórmula de redistribuição de recursos acolhida pelo Texto Constitucional que permitem a operacionalização desta sistemática.

Assim, para o relator, no primeiro julgado colacionado (RE n. 705.423), discutem-se as desonerações tributárias que implicam na diferenciação entre participação direta e indireta na arrecadação tributária, enquanto que no segundo (RE n. 572.762), a análise se restringe à obrigatoriedade ou voluntariedade da transferência intergovernamental.

Discordando do entendimento emanado pelo Ministro Relator Edson Fachin, o Ministro Luiz Fux proferiu extenso voto defendendo a acolhida do pedido do Município de Itabi, a fim de que não fosse descontado do repasse ao Fundo de Participação dos Municípios o montante de incentivos fiscais de IR e IPI concedidos pela União.

Para Fux, as participações dos Municípios sobre a arrecadação federal são essenciais para garantir a autonomia financeira dos Municípios, servindo como “[...] importante instrumento de cooperação entre os entes”, com vistas a “[...] equilibrar a

diferença na divisão constitucional de bases tributárias entre os entes que integram a Federação, bem como amenizar as disparidades regionais existentes” (BRASIL, 2016c).

Importante consignar que, segundo Fux, os fundamentos jurídicos empregados na análise do RE n. 572.762 (BRASIL, 2008) são perfeitamente aplicados ao RE n. 705.423 (BRASIL, 2016c), em que pese naquele a hipótese era de diferimento no recolhimento, não de isenção, ou seja, no RE n. 572.762 o tributo foi efetivamente arrecadado. De acordo com o Ministro, o fato de o incentivo fiscal concedido ter postergado à arrecadação, este não foi o principal fundamento para acolher o pleito do Município de Itabi.

Ressaltando os argumentos empregados pelos Ministros Luiz Fux e Dias Toffoli, que divergiram do Relator, vale dizer que, conforme apontado inicialmente, a Constituição Federal (BRASIL, 1988), além de manter a forma federativa imposta pela Constituição anterior, concedendo autonomia aos entes federados, elevou os Municípios à categoria de entes federados, juntamente com a União, os Estados e o Distrito Federal.

Ocorre que, muito embora a Constituição tenha conferido autonomia aos entes federados, ao disciplinar o sistema tributário nacional, conferiu aos Municípios uma base tributária tímida, resumida basicamente no imposto predial e territorial urbano (IPTU) e no imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), o que certamente não efetivaria a autonomia municipal. Assim, visando conferir uma autonomia real aos Municípios, a Constituição instituiu modelo de repartição de receitas tributárias ora debatido.

É por meio da política de repartição de receitas tributárias que se verifica a obrigatoriedade da União em realizar as transferências obrigatórias aos demais entes federados, tornando-se inconstitucional o repasse quando descontados os valores atinentes aos atos de renúncia fiscal. É por isso que Maria de Fátima Ribeiro e Jonathan Barros Vita (2016, 368-369) sugerem a utilização dos parâmetros da proporcionalidade e da razoabilidade, conforme lê-se:

como não há limite constitucional, de forma clara sobre a concessão de incentivos fiscais, os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade precisam ser colocados em prática pelos tribunais. Não é uma tarefa simples, mas é um começo para tentar solucionar a questão para o bem da segurança jurídica. O poder do Estado de desonerar é amplo, mas não ilimitado, sujeitando-se às diretrizes

normativas e aos valores contidos no texto constitucional como foi destacado.

Para Gustavo de Paiva Gadelha (2010, p. 55), em que pese o legislador constituinte não ter conferido uma autonomia real aos entes federados, o federalismo cooperativo foi restabelecido, conforme excerto:

[...] os constituintes de 1988 não atentaram às transformações contemporâneas da sociedade; olvidaram o novo estágio de globalização, desprezando a maior necessidade de harmonia entre os entes federados. Manteve-se, portanto, de forma velada, uma hierarquia, sobretudo financeira e econômica. [...] Inobstante a constatação acima alinhavada, inegavelmente, o federalismo inserto no bojo da Constituição Federal de 1988 pretendeu um equilíbrio (proporcional) na atribuição de poderes e competências à União e aos Estados-membros.

O que também é confirmado por Luiz Alberto Gurgel de Faria (2010, p. 131). Segundo o autor, é na discriminação de rendas que se percebe a tendência para um federalismo cooperativo ou solidário, decorrente da cooperação financeira advinda de regras capazes de regular o inter-relacionamento no exercício da competência tributária, principalmente através da participação em impostos de receitas partilhadas e por intermédio da participação em fundos.

O constituinte, ao prever mecanismos de equalização de receitas tributárias, reconheceu a existência de um desequilíbrio na divisão constitucional das bases tributárias entre os entes federados e da necessidade de manutenção do equilíbrio financeiro, idealizado, sobretudo, pela repartição de receitas tributárias, através dos fundos de participação.

Nesse sentido, José Maurício Conti estatui que os fundos de participação têm extrema relevância nas finanças da maioria dos Municípios do Brasil e têm, cada vez mais, ganhando importância como forma de repartição de riquezas entre as unidades governamentais e, inclusive, como instrumento fundamental do federalismo fiscal. Isso porque, conforme ensina o autor:

A organização do Estado na forma federativa, como já mencionado, tem como viga mestra a autonomia das unidades subnacionais. A autonomia financeira, por sua vez, constitui-se em elemento fundamental para assegurar a independência destas unidades subnacionais, e permitir que se possam considerar entidades efetivamente dotadas de autonomia (CONTI, 2001, p. 86).

Além de terem importante papel na concessão de autonomia aos Estados (e Distrito Federal) e Municípios, conferindo recursos que não dependem do exercício da competência tributária, por intermédio do sistema de repartição de receitas, os Fundos de Participação têm papel fundamental na manutenção do equilíbrio financeiro entre os entes que compõem a federação (CONTI, 2001, p. 86)

Em que pese a preocupação do constituinte em equalizar as arrecadações pelos entes federados, com vistas a manter a autonomia imposta pelo pacto federativo, o que se tem notado nos últimos anos é a instituição de contribuições pela União, valendo-se do previsto no artigo 149 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Isso se deve, principalmente, ao fato de que as contribuições, embora estejam vinculadas a finalidades especificadas, não estão sujeitas às regras de repartição de receitas tributárias, desobrigando a União de partilha a receita arrecadada com os demais entes federados.

Essa estratégia empregada pela União permite um aumento na arrecadação federal, sem que necessariamente seja repassado algum percentual aos entes menores, permitindo, assim, que a União continue concedendo incentivos fiscais sem que exista preocupação com o déficit na arrecadação federal.

A consequência das medidas adotadas pela União é o aumento da dependência dos demais entes em relação às transferências intergovernamentais, o que culmina no desvirtuamento do pacto federativo, em decorrência da ausência de autonomia dos entes federados.

André Elali (2007, p. 55), outrora, já destacou que tem sido comum a concessão de incentivos fiscais com violação ao pacto federativo:

Muitas das unidades federativas, para atraírem investimentos para os seus territórios, acabam pondo em risco a unidade do Estado brasileiro. Estados e Municípios, não obstante tenham a denominada competência para legislar sobre seus tributos, detendo também o atributo da autonomia, não podem se sobrepor aos interesses nacionais, instituindo políticas contrárias à harmonia do Estado brasileiro. Portanto, a outorga de incentivos fiscais deve observar rigorosamente os critérios estabelecidos na ordem jurídica como forma de proteger-se a Federação.

Corolário da concessão de incentivos fiscais que acabam por reduzir a autonomia política, financeira ou administrativa das unidades federativas é o risco de modificar e desfigurar o sistema federativo, culminando na sua existência formal e isso se deve porque, sem autonomia financeira, a autonomia política fica reduzida e a administrativa limitada (MARTINS, 2014, p. 19-21).

Em face das considerações expostas, tem-se que a concessão de incentivos fiscais deve ser idealizada levando em consideração não só as limitações constitucionais previstas no sistema tributário nacional, mas, sobretudo, o modelo federativo proposto pelo constituinte, com vistas a preservação da autonomia dos entes federados.

1.2 A EXTRAFISCALIDADE E O OBJETIVO DOS INCENTIVOS FISCAIS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O legislador constituinte de 1988 consagrou, ao longo de toda a Constituição Federal, um conjunto de normas programáticas com a finalidade de delinear as diretrizes a serem realizadas pelo Estado e pela sociedade com a finalidade de construir a chamada ordem econômica.

Para Eros Grau (2003, p. 153), essas normas programáticas, instituídas pela Constituição *dirigente*, são diretrizes, programas e fins a serem realizados pelo Estado e pela sociedade, prosperando, em seu artigo 170, a implementação de uma *nova* ordem econômica.

Conforme preceitua o artigo 170 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), a ordem econômica está pautada na valorização do trabalho humano e na livre-iniciativa, atendendo aos princípios da soberania nacional, da propriedade privada, da função social da propriedade, da livre concorrência, da defesa do consumidor, da defesa do meio ambiente, da redução das desigualdades regionais e sociais, da busca do pleno emprego e do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte, sempre buscando assegurar a todos existência digna e justiça social.

Como se não bastasse, ao exigir uma atuação positiva do Estado, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu objetivos fundamentais a serem observados pelo Estado, de modo a garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais, nos termos do artigo 3º, inciso II e III (GADELHA, 2010, p. 92).

Para viabilizar o desenvolvimento da ordem econômica constitucional e o exercício das atribuições constitucionais, cumprindo os objetivos fundamentais e satisfazendo a busca pelo bem comum, o Estado necessita de recursos, os quais tanto podem ser obtidos pela atuação do próprio ente estatal como se fosse o particular (como agente econômico), como através da arrecadação compulsória, por meio do poder de tributar.

No Brasil e nos países que adotam a política neoliberal do não intervencionismo, a principal fonte de arrecadação de recursos financeiros pelo ente estatal ocorre por meio da imposição de tributos, exercida por intermédio do poder de tributar, com as ressalvas das limitações impostas no próprio texto constitucional (CF, artigos 150 a 152). Isso se deve principalmente pela transferência gradativa das funções originárias do Estado aos particulares.

Nesse sentido, Celso de Barros Correia Neto (2016, p. 84) estabelece que a Constituição conferiu ao tributo a função primordial de financiar as atividades públicas, na medida que restringe a exploração econômica por parte do Estado. E, mais adiante, complementa o autor:

Na exploração da atividade econômica, a ação estatal é subsidiária. Ao fixar a precedência do tributo como ferramenta de financiamento da máquina pública, a ordem constitucional limita, em contrapartida, a ação do Estado no campo econômico e exclui a exploração do patrimônio público e a atividade empresarial como instrumentos de captação de recursos. Assegura-se, dessa maneira, que qualquer intervenção estatal no processo econômico apenas será justificada por finalidades diversas da mera aquisição de receitas, seja para prestação de serviços públicos, nos casos previstos na Constituição, seja para controle e correção do mercado (CORREIA NETO, 2016, p. 87).

Destaca-se que o exercício da competência tributária não tem como função apenas a arrecadação de receita pelo ente estatal através da imposição tributária. Muito mais do que isso, o Estado pode impor regramentos ou induzir comportamentos por meio de sua função reguladora, na chamada função extrafiscal do tributo.

Por ser instrumento ao desenvolvimento nacional, a tributação deve não só ser utilizada com fins arrecadatórios (função fiscal), mas também pela sua função extrafiscal, impondo comportamentos que visem estimular e/ou desestimular

comportamentos, capazes de reduzir as injustiças sociais (SABBAG, 2015, p. 123) ou garantir a justiça social (MELO, 2015, p. 75).

Verifica-se a ocorrência da função fiscal do tributo, conforme ensinamentos de Estigara, Pereira e Lewis (2009, p. 87), sempre que a arrecadação tenha como objetivo o fim preponderante de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses sociais, políticos ou econômicos afetem no direcionamento da atividade tributária.

Por sua vez, a função extrafiscal do tributo, consoante Ernani Contipelli (2010, p. 230-231):

[...] ao autorizar o Estado a conceder favorecimentos fiscais ou mesmo impor tratamentos onerosos a determinados membros ou grupos da comunidade, acaba por possibilitar a utilização da atividade tributária não apenas para consecução de fins meramente arrecadatórios (abastecimento dos cofres públicos), mas, principalmente, direcionada ao cumprimento de função de cunho interventivo, de objetivos ordinários relativos ao estímulo ou desestímulo de certos comportamentos perante setores estratégicos do contexto sócio-econômico [sic].

Nota-se que os entes federados possuem, não só o poder de instituir tributos, mas também o poder de onerar, desonerar, reduzir e até suprimir a carga tributária por meio da concessão de incentivos fiscais, conforme delineado no tópico antecedente.

É, portanto, no aspecto extrafiscal que os incentivos fiscais estão alocados e são conceituados como “[...] isenção, ou outra qualquer vantagem fiscal, concedida por lei como forma de estimular ou desestimular determinado comportamento na ordem econômica” (MACHADO, 2015, p. 171).

Por intermédio da função extrafiscal do tributo que se busca interesses alheios a mera arrecadação de receita tributária, dentre eles, tem-se que:

[...] se prestam a cumprir objetivos economicamente relevantes, no sentido de que assumem função regulatória da economia. Em outros casos, atuam como instrumento de realização dos direitos e garantias fundamentais e bem assim de reafirmação da liberdade de atividade econômica, previstos na Constituição Federal com status principiológico, além de garantirem a observância dos princípios constitucionais gerais que disciplinam a atividade econômica, em especial aqueles contemplados no artigo 170 da Constituição Federal (GRUPENMACHER, 2012, p. 6-7).

Percebe-se que, dentre outras possibilidades, a concessão de incentivos fiscais visa transferir ao particular a concretização dos objetivos constitucionais a que o Estado está incumbido. Assim, enquanto o particular auxilia o Estado na satisfação de seus objetivos, este confere ao particular uma compensação na forma de incentivo fiscal.

Resta evidente que a concessão de incentivos fiscais “[...] constituem mandamentos de organização do Estado, com o objetivo de promover finalidade específica, como decorrência do primado da intervenção do Estado no domínio econômico” (GADELHA, 2010, p. 97).

Para Maria de Fátima Ribeiro (2012, p. 227-228), “[...] as normas jurídicas tributárias, quando utilizadas como incentivos para determinados comportamentos econômicos, revelam-se instrumentos potencialmente aptos para alcançar finalidades do Estado, por meio de políticas extrafiscais”.

Nessa toada, utiliza-se dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 39) para exemplificar a temática da extrafiscalidade: a legislação, ao onerar a arrecadação de Imposto Territorial Rural (ITR) dos imóveis inexplorados ou de baixa produtividade, tem por prioridade atingir finalidades de ordem social e econômica e não arrecadação de receita; já a legislação do IR, ao permitir o abatimento das verbas investidas em determinados setores, tidos como de interesse social ou econômico, como o reflorestamento, tem finalidade alheia a arrecadação.

Tem-se, com isso, que a concessão de incentivos fiscais, no exercício da extrafiscalidade, deve estar pautada na busca do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do Brasil, buscando a redistribuição da carga tributária, a promoção do bem estar familiar e a preservação do meio ambiente e de suas riquezas (GRUPENMACHER, 2012, p. 9), com o “[...] objetivo preponderante realizar propósitos estatais de ordem econômica, tendentes a regular uma dada política monetária, comercial ou industrial” (GRUPENMACHER, 2012, p. 7).

Ocorre que, por ser um poder correlato ao poder de tributar, a concessão de incentivos fiscais deve obedecer às disposições constitucionais e legais, conforme nos ensina Maria de Fátima Ribeiro (2012, p. 231):

A concessão dos benefícios mencionados, impõe que sejam observados os princípios aplicáveis à ordem econômica, que

determinam a forma de atuação do Estado e dos agentes econômicos. Assim, se forem concedidos incentivos em ofensa a esses princípios, bem como às normas próprias da tributação e das finanças públicas, podem gerar situações totalmente diferentes das propostas na Constituição econômica.

Dentre as disposições constitucionais, importa em destacar que a concessão de incentivos fiscais depende de lei específica (CF, art. 150, § 6º). Já com relação às disposições legais, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000) (BRASIL, 2000b), tem-se que é indispensável a previsão da estimativa do impacto orçamentário-financeiro, bem como demonstrar que a concessão do incentivo foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que tal medida não afetará as metas de resultados fiscais ou estar acompanhada de medidas de compensação.

Assim, a concessão de incentivos fiscais, quando observados os direitos e garantias individuais, bem como os princípios constitucionais aplicáveis, inegavelmente, tem a função de incrementar a competitividade e gerar crescimento econômico, idealizando, com isso, a justiça redistributiva com elevação dos níveis de arrecadação (GRUPENMACHER, 2012, p. 9).

Portanto, conclui-se que a concessão de incentivos fiscais é uma decorrência da extrafiscalidade do tributo, pela qual se busca, não somente através da arrecadação em si, atingir objetivos específicos previstos no texto constitucional, centralizados nos ideais de desenvolvimento social e econômico das diversas regiões do Brasil. Daí a importância da concessão de incentivos fiscais, desde que observados os princípios constitucionais e a legislação extravagante.

1.3 A INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO ECONÔMICO E OS INCENTIVOS FISCAIS

A Constituição Federal (BRASIL, 1988) disciplinou a ordem econômica no Título VII, conferindo tratamento jurídico à atividade econômica, nele compreendendo as delimitações dos pressupostos de referida atividade, o regramento referente à atuação do Estado na atividade econômica e, por fim, o regramento da atividade econômica desempenhada pelos agentes privados.

O arcabouço jurídico formado pelo regramento da ordem econômica enseja a formação da chamada Constituição Econômica, ou seja, do conjunto de disposições constitucionais que delimita a atividade econômica no Brasil.

Da análise das normas constitucionais da ordem econômica, verifica-se que há uma nítida escolha do constituinte pelo sistema econômico denominado de sistema capitalista. Contribui para essa conclusão, a análise das características basilares do sistema capitalista, quais sejam: “a garantia ao direito de propriedade (propriedade privada) e a liberdade de iniciativa e de competição” (MASSO, 2016, p. 30).

Referidas características estão presentes no conjunto de regras que disciplinam a ordem econômica, especificamente no artigo 170, *caput* e incisos II e IV da Constituição Federal (BRASIL, 1988), razão pela qual Eros Roberto Grau (2003, p. 265) conclui que houve uma “rejeição da economia liberal e do princípio da auto-regulação [sic] da economia”.

Já André Ramos Tavares (2011, p. 118) afirma que a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) optou pelo sistema capitalista em decorrência do “[...] reconhecimento da legitimidade da apropriação privada dos meios de produção e de seu produto, bem como pela declaração do postulado da liberdade e, em especial, da livre-iniciativa privada”.

Em que pese a Constituição Federal ter adotado o sistema capitalista, o constituinte reservou a possibilidade de o Estado intervir no domínio econômico e, até mesmo, excepcionalmente, realizar exploração econômica como se agente econômico fosse, sem que isso desnature o modo de produção capitalista.

Nesse sentido, a lição de Leonardo Vizeu Figueiredo (2014, p. 93):

A vigente Constituição da República prevê, como regra, a intervenção indireta do Estado na Ordem Econômica, de forma maximizada, via regulação e normatização, e, excepcionalmente, a intervenção direta, tão somente, nas hipóteses taxativamente previstas no texto constitucional, de forma minimalista.

Ao exercer a intervenção indireta, como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado assume as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, conforme previsto no artigo 174 da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Já a intervenção direta se dá de forma excepcional quando o próprio Estado

explora diretamente a atividade econômico, na forma do artigo 173 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Tem-se, com isso, que a análise da intervenção do Estado no e sobre domínio econômico compreende a análise da forma com que o Poder Público se relaciona com os agentes econômicos no desenvolvimento da atividade econômica e dos escopos que devem guiar essa atuação.

Cumprir destacar que a atuação do Estado no domínio econômico é orientada pelos princípios arrolados no artigo 170 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), sendo eles: soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, livre concorrência, defesa do consumidor, proteção ambiental, redução das desigualdades regionais, busca do pleno emprego e favorecimento das empresas de pequeno porte.

Para Luís Roberto Barroso (1998, p. 306), as formas de intervenção do Estado no domínio econômico decorrem de três conjuntos de mecanismos: a) disciplina; b) fomento; e, c) pela atuação direta. Segundo o autor, a intervenção por intermédio da disciplina se dá mediante a edição de leis, de regulamentos e pelo exercício do poder de polícia. Já a intervenção por meio do fomento ocorre por meio de apoio conferido ao setor privado, estimulando determinados comportamentos e continua:

[...] por exemplo, através de *incentivos fiscais*, o Poder Público promove a instalação de indústrias ou outros ramos de atividades de indústrias ou outros ramos de atividade em determinada região. Do mesmo modo, a *elevação ou redução da alíquota de impostos* – notadamente os que têm regime excepcional no tocante aos princípios da legalidade e anterioridade, como IPI, importação, IOF – é decisiva na expansão ou retração de determinado segmento da economia.

Por fim, com relação à intervenção por meio de atuação direta, Barroso (1998, p. 306) diz que ela tanto pode ser pela prestação de serviços públicos como pela exploração de atividades econômicas.

Já Eros Roberto Grau (2003, p. 127) classifica a forma de intervenção do Estado no domínio econômico da seguinte forma: a) intervenção por absorção; b) intervenção por participação; c) intervenção por direção; e, d) intervenção por indução, sendo as duas primeiras classificadas como direta e as duas últimas como indiretas.

Ainda, segundo o autor, na intervenção por absorção, é o Estado que realiza integralmente a atividade econômica em regime de monopólio. Já na intervenção por participação, o Estado assume apenas uma parcela do controle dos meios de produção, atuando em regime de competição com as empresas privadas. Na modalidade intervenção por direção, o Estado estabelece mecanismos e normas de comportamento compulsório. E, por fim, na intervenção por indução, “[...] o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados” (GRAU, 2003, p. 127).

Em outras palavras, Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 43-44), ao tratar das formas de intervenção do Estado no domínio econômico por direção e por indução, estatui, com relação à intervenção por direção, que:

A intervenção por direção é aquela que se apresenta por meio de comandos imperativos, dotados de ‘cogência’, impositivos de certos comportamentos a serem necessariamente cumpridos pelos agentes que atuam no campo da *atividade econômica em sentido estrito* – inclusive pelas próprias empresas estatais que a exploram. [...] A norma de direção vincula a determinada hipótese um único conseqüente [sic].

Diferenciando a intervenção por direção da intervenção por indução, continua referido autor dizendo que a intervenção por indução:

Caracteriza-as o fato de serem normas dispositivas. O agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe ele estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador. Este, por sua vez, sempre deve contar com a possibilidade de seus incentivos/desincentivos não serem suficientes para a tomada da decisão pelo agente econômico, a quem assim, é assegurada a possibilidade de adotar comportamento diverso, sem que por isso recaia no ilícito (SCHOUERI, 2005, p. 43-44).

Nota-se, do excerto transcrito, que, ao contrário das normas de direção, as normas indutoras não impõem um único comportamento, razão pela qual os agentes econômicos podem não aderir ao comportamento nelas previsto. A decisão do agente em aderir ou não ao comportamento da norma não gera ilícito, pois é uma opção do agente praticar ou não o comportamento, a partir da ponderação de interesses e valores (ELALI, 2006).

Nesse contexto, consigna-se que, tanto para Grau (2003, p. 129) como para Schoueri (2005, p. 54), incentivos fiscais são modalidade de intervenção do Estado na Ordem Econômica na modalidade por indução.

Assim sendo, tem-se que os incentivos fiscais têm sido utilizados como mecanismos de desenvolvimento socioeconômico, com vistas a corrigir desigualdades sociais e distorções de mercado. Ora, o desenvolvimento do país está intimamente ligado às questões tributárias, especialmente sobre o modo de distribuição da carga tributária¹.

Conforme expõe Maria de Fátima Ribeiro (2012, p. 213), a depender da política tributária do país, os tributos podem afetar ou até comprometer os fundamentos da Ordem Econômica e são exatamente os fundamentos da Ordem Econômica que compõe a forma de intervenção do Estado na organização e na atuação dos agentes econômicos.

É por isso que a intervenção do Estado no domínio econômico tem grande relevância, sobretudo, por intermédio de políticas tributárias, para o alcance do desenvolvimento do país, consoante previsto no texto constitucional.

Neste contexto, Maria de Fátima Ribeiro (2012, p. 218-219) também defende a tributação como importante meio para o direcionamento da econômica:

A tributação tem demonstrado que é excelente instrumento para o direcionamento da economia, vez que permite que sejam alcançados os fins sociais. O tributo é instrumento da economia de mercado e da livre iniciativa econômica. Por isso dizer que deve ser estimulada a iniciativa de industrialização, de exportação, de atração de novos investimentos de capital. Tudo isto, ressalvando que através da efetiva aplicação dos princípios constitucionais, pode-se obter um maior resultado entre o desenvolvimento econômico e social, com maior tributação que alcance àqueles que suportam maior capacidade contributiva.

Se, de maneira geral, a tributação é um meio de intervenção do Estado no domínio econômico, os incentivos fiscais não poderiam deixar de ser, constituindo meio de intervenção na economia por indução. Os incentivos fiscais, nesse contexto, quando concedidos com estrita observância aos princípios constitucionais e à legislação extravagante, constituem um importante mecanismos de intervenção na

¹ Para uma compreensão geral de como os recursos financeiros atuam na promoção de desenvolvimento, veja Furtado (2004).

economia, com vistas a atingir os princípios da Ordem Econômica e os objetivos da República Federativa do Brasil.

2 OS INCENTIVOS FISCAIS E A GUERRA FISCAL NO ÂMBITO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS (ICMS)

De maneira geral, a arrecadação de recursos financeiros pelo Estado através da tributação constitui a principal fonte de receitas públicas, as quais são indispensáveis para a manutenção do próprio Estado e servem, principalmente, para que este faça frente aos seus propósitos constitucionais.

No que diz respeito aos Estados e ao Distrito Federal, a principal fonte de arrecadação de receita pública decorre do exercício da sua competência tributária de instituir ICMS, conferida pela Constituição Federal no artigo 155, inciso II (BRASIL, 1988).

Ocorre que a tributação não tem como única finalidade a arrecadação de receita, tem também como finalidade intervir na sociedade, induzindo comportamentos através de estímulos ou desestímulos, além de servir para regular a economia.

É por isso que Martha Toribio Leão (2015, p. 40) aponta o tributo como “[...] um dos mecanismos conscientes para o estímulo e a regulação da economia nacional, servindo como forma de intervir no comportamento das pessoas, ao permitirem a orientação de suas atividades de acordo com o interesse estatal”.

Complementando os ensinamentos emanados por Leão, Álisson José Maia Melo (2015, p. 59-60), em sua obra, define os três primordiais efeitos da atividade tributária:

[...] os tributos se prestam para angariar recursos para o custeio da atividade pública e para o fornecimento de utilidades públicas à sociedade (função arrecadatória), mas também possui os objetivos de reduzir desigualdades de renda e riqueza decorrentes do processo natural do mercado, que possui falhas inerentes ao próprio funcionamento (função redistributiva), e de impulsionar a atividade privada nas direções desejadas pelo governo (função regulatória).

Nota-se que, além do propósito arrecadatório, o tributo se presta a propósitos regulatórios e redistributivos e isso é o bastante para garantir ao gestor público a decisão de relativizar a regra de incidência, de modo que determinados

contribuintes, com vistas ao alcance de interesses legítimos, fiquem desobrigados do recolhimento de tributos (SILVEIRA; SCAFF, 2015, p. 29).

Ora, “[...] é notória a importância da intervenção estatal por meio da tributação com objetivos regulatórios, já que é atribuição sua estimular determinadas atividades econômicas para que se busque a ordem proposta pela Constituição da República” (ELALI, 2017, p. 50).

É nesse contexto que se inserem os incentivos fiscais, sendo, segundo Eduardo de Moraes Sabbag (2015, p. 91), uma das formas conferidas pelo Estado para a consecução dos propósitos constitucionais.

Para Alexandre Coutinho da Silveira e Fernando Facury Scaff (2015, p. 39-40), os incentivos fiscais constituem instrumentos dos mais efetivos para promover o desenvolvimento das regiões economicamente atrasadas. Ao conceder incentivos, atraindo-se investimentos privados (estimulando comportamento) em áreas mais pobres, o que possibilita o crescimento de mercados produtores e consumidores, alavancando os níveis de vida e desenvolvimento da população.

Nessa toada, valendo-se dos ensinamentos de Hugo de Brito Machado Segundo (2015, p. 201), conceitua-se incentivo fiscal como:

[...] tratamento diferenciado e favorecido, no âmbito tributário, concedido a determinado contribuinte ou grupo de contribuintes, destinado a estimular ou favorecer que certo comportamento seja adotado, ou determinada atividade seja exercitada. Por outras palavras, é o tratamento tributário mais vantajoso que tem por propósito estimular o contribuinte a adotar condutas e, com isso, atingir ou atender certos objetivos.

Já Celso de Barros Correia Neto (2016, p. 28) conceitua os incentivos fiscais “pelo resultado e assinala uma relação de instrumentalidade, de meio e fim, entre certo instrumento tributário e os propósitos que orientam seu uso naquele particular contexto”.

Assim, com a finalidade preestabelecida de estimular ou desestimular determinado comportamento, o ente federado, detentor da competência tributária, além de poder instituir o tributo, também dispõe da faculdade de conceder e revogar incentivos, conforme já delineado no capítulo antecedente.

Em outras palavras, tem-se que os entes tributantes, utilizando-se dos critérios de conveniência e oportunidade decorrentes dos atos administrativos,

podem conceder incentivos através de desoneração (total ou parcial) dos tributos previstos na Constituição, desde que respeitado os limites de sua competência (MELO, 2007, p. 139).

Conforme ensinamentos de Sílvia Helena Gomes Piva (2018, p. 120):

[...] a instituição dos incentivos fiscais, pelo ordenamento constitucional tributário, está sujeita a condicionamentos idênticos aos que são estabelecidos para a instituição de tributos. Torna-se manifesta, assim, a interligação entre o regime jurídico do tributo e o dos incentivos fiscais, dado que o poder de instituir incentivos fiscais é, nada mais, do que o próprio poder de tributar visto ao inverso.

Tem-se, com isso, que os entes federados, visando, por exemplo, a instalação de um determinado empreendimento econômico em seu território, concedem incentivos fiscais com a finalidade de tornar o investimento atrativo e, conseqüentemente, acelerar o desenvolvimento socioeconômico da região.

Ocorre que, em decorrência das particularidades referentes ao ICMS, principalmente por ser o ICMS a principal fonte de recursos dos Estados e em face das exigências constitucionais e legais para a concessão de incentivos fiscais, os incentivos concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal têm, no mais das vezes, resultado no que se convencionou chamar de guerra fiscal. Isso porque, muitas vezes, os incentivos são concedidos sem observância das rigorosidades impostas pela Constituição Federal e pela legislação esparsa, conforme restará demonstrado.

Feita essa introdução quanto à importância da tributação, especialmente do exercício da função regulatória desempenhada pelo Estado, sobretudo por intermédio da concessão de incentivos fiscais e sua utilização no âmbito do ICMS, apresenta-se, na sequência, as particularidades do ICMS, bem como detém-se na análise pormenorizada sobre a incidência dos incentivos fiscais referentes ao ICMS e a conseqüente guerra fiscal gerada pela concessão desses incentivos. Então, no capítulo seguinte, é possível centrar o estudo nas modificações trazidas com a Emenda Constitucional n. 87, de 16 de abril de 2015 (BRASIL, 2015b), no que diz respeito ao diferencial de alíquota de ICMS em operações interestaduais e seu impacto na guerra fiscal.

2.1 PARTICULARIDADES DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS (ICMS)

Consoante explanado, a instituição do ICMS é de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal. Referida espécie de imposto é regulada pela Lei Complementar n. 87, de 12 de setembro de 1996 (BRASIL, 1996), conhecida como “Lei Kandir”, a qual estabelece as regras gerais do imposto, fixando os limites a serem observados pelo legislador ordinário de cada Estado.

De início, faz-se mister destacar que, segundo os ensinamentos emanados por Paulo de Barros Carvalho, devido ao caráter nacional do ICMS, a sua instituição não é faculdade dos Estados e do Distrito Federal. Leia-se:

Sua própria instituição não é faculdade dos Estados e do Distrito Federal: é procedimento regulado com o modal “O” (obrigatório), ao contrário do que sucede com as demais figuras de tributos. O titular da competência impositiva do ICMS não pode deixar de legislar, ficando tolhido a disciplinar o imposto consoante os traços que o constituinte esboçou.

[...]

Falando pela via ordinária, os titulares da competência para instituir o ICMS não podem deixar de fazê-lo e, além disso, terão que seguir os termos estritos que as leis complementares e as resoluções do Senado prescrevem, por virtude de mandamentos constitucionais (CARVALHO, 2015, p. 788-789).

Dito isso, tem-se que, nos termos do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Nesse íterim, importante consignar que não é exigível a circulação física da mercadoria para nascer a obrigação tributária, consoante bem elucida Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 754-755), *in verbis*:

A circulação corpórea dos bens, além de insuficiente para a configuração da materialidade do ICMS, não se apresenta como requisito essencial à incidência do tributo. O direito, ao criar suas próprias realidades, atribui à expressão “operações de circulação de mercadorias” o significado de “transferência de sua titularidade”. Do mesmo modo, ao tributar as “operações de circulação de mercadorias” refere-se à aquisição de tais bens por sujeito estabelecido ou domiciliado no país, não sendo seu ingresso físico

bastante, em si mesmo, para a caracterização do fato jurídico tributário.

Por isso, o mesmo autor defende que, juridicamente, a ausência da circulação física da mercadoria não impede a realização de negócios jurídicos referentes àquele bem, com a conseqüente transferência da titularidade e a incidência do ICMS, basta que seja comprovado o trânsito simbólico da mercadoria.

Assim, considerando que fato gerador é “[...] a causa e o nascimento da obrigação tributária” (MELO, 2012, p. 247), tem-se que a ocorrência do fato gerador do ICMS, nos termos do artigo 12 da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 (BRASIL, 1996), ocorre:

[...]

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
- VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
 - a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
 - b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;
- IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;
- X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
- XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;
- XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;
- XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

A verificação da ocorrência do fato gerador é importante pois é a partir da sua ocorrência que surge a obrigação *ex lege* de pagar o tributo, bem como, é através do fato gerador que se extrai o sujeito passivo principal da obrigação tributária, do qual se extrai os conceitos de incidência, não-incidência e isenção e se determina o regime jurídico da obrigação tributária (alíquotas, base de cálculo e isenções) (BRITO, 2010, s.p.).

Outros importantes conceitos a serem definidos com relação ao ICMS é a sua base de cálculo, que nada mais é do que o valor das operações, do preço do serviço prestado ou o valor da mercadoria, e a alíquota, a qual consiste no percentual a ser extraído da expressão econômica do fato gerador, resultando no tributo devido.

Sobre a base de cálculo e a alíquota, destaca Márcio Renato Espírito Santo de Brito (2010, s.p.) que a base de cálculo deve ser fixada mediante lei, posto que se submete ao regime da reserva legal, além de ter a função primordial de quantificar a prestação do sujeito passivo, apurada no momento da ocorrência do fato gerador. Já com relação à alíquota, destaca o autor que esta pode variar, inclusive num mesmo tributo, como nos casos de alíquota progressiva e princípio da seletividade, mas nunca pode ter feições confiscatórias, além de efetivar o princípio da capacidade contributiva.

Ainda com relação à alíquota, pertinente registrar que existem duas modalidades de alíquota, a interna e a interestadual. A incidência da alíquota interna é verificada nas operações ocorridas dentro de um mesmo Estado, enquanto que a incidência da alíquota interestadual é verificada quando as operações se iniciam em um Estado, mas o destinatário final está localizado em outro Estado.

Outrossim, importante destacar que cabe a cada Estado fixar a sua alíquota interna, enquanto que a alíquota interestadual tem seus parâmetros fixados por meio de resolução do Senado Federal, conforme disposto no artigo 155, § 4º, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), tema que será melhor abordado durante a evolução do presente trabalho.

É possível apontar ainda, como particularidade do ICMS, os seus princípios informativos, quais sejam, o princípio da não-cumulatividade (CF, artigo 155, § 2º, inciso I), o princípio da não-diferenciação tributária (CF, artigo 152) e o princípio da seletividade (CF, art. 155, § 2º, inciso III). Quanto à não-cumulatividade, cabe a ressalva trazida por José Souto Maior Borges (2001, p. 341) no sentido de que, em

que pese geralmente seja tratada como princípio, é na verdade simples regra. Justifica referido autor que:

Se princípio constitucional tributário fora, ela permearia todo o subconjunto das normas constitucionais sobre matéria tributária, condicionando-lhes a exegese. Precisamente porque não o é, tais regras sobre a incumulatividade sequer são aplicáveis indistintamente ao IPI e ao ICMS. Cada um desses impostos tem, relativamente ao crédito fiscal, regras próprias; regras que são aplicáveis exclusivamente ao IPI ou ao ICMS (alternativa de *excludência*, entenda-se). Regras restritivas que são aplicáveis ao ICMS não se aplicam ao IPI (BORGES, 2001, p. 341).

Feita essa ressalva, tem-se, nos termos da Constituição Federal, artigo 155, § 2º, inciso I (BRASIL, 1988), que o ICMS “[...] 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”.

Para melhor elucidar o princípio da não-cumulatividade, é importante entender a cumulatividade do imposto. O imposto é cumulativo quando sobre um mesmo produto há a incidência da mesma alíquota toda vez que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária. Ao contrário, a não-cumulatividade ocorre quando há a possibilidade de se compensar valores pagos em operações anteriores, com a finalidade de evitar que a carga tributária se torna insuportável ao consumidor final (BARTINE, 2012, p. 96).

Consoante explana Fabiana Del Padre Tomé (2007, p. 134), a não-cumulatividade tem por finalidade evitar a superposição de cargas tributárias, fato que impede a incidência de um mesmo tributo sucessivas vezes sobre a mesma mercadoria ou serviço, quando este já serviu de base para a cobrança do tributo em fase anterior.

A sistemática da não-cumulatividade funciona, conforme lições de Ricardo Alexandre (2014, p. 521), da seguinte forma:

A cada aquisição tributada de mercadoria, o adquirente registra como crédito o valor incidente na operação. Tal valor é um “direito” do contribuinte (“ICMS a recuperar”), que pode ser abatido do montante incidente nas operações subsequentes.

A cada alienação tributada de produto, o alienante registra como débito o valor incidente na operação. Tal valor é uma obrigação do contribuinte, consistente no dever de recolher o valor devido aos

cofres públicos estaduais (ou distritais) ou compensá-lo com os créditos obtidos nas operações anteriores (trata-se do “ICMS a recolher”).

Periodicamente, faz-se uma comparação entre os débitos e créditos. Caso os débitos sejam superiores aos créditos, o contribuinte deve recolher a diferença aos cofres públicos. Caso os créditos sejam maiores, a diferença pode ser compensada posteriormente ou mesmo, cumpridos determinados requisitos, ser objeto de ressarcimento.

Nesse contexto, em atenção ao disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), ficou a cargo da Lei Complementar n. 87/1996 (BRASIL, 1996), em seu artigo 23, disciplinar o regime de compensação do ICMS, o que fez nos seguintes termos:

O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Ao disciplinar o regime de compensação, a referida lei complementar exigiu a apresentação de documentação idônea para que haja compensação dos débitos com os créditos existentes. No Estado de São Paulo, por exemplo, ficou a cargo da Lei Estadual n. 6.374, de 01 de março de 1989 (SÃO PAULO, 1989), que, além de outras orientações, em seu artigo 36, § 1º, item 3, considera idônea a documentação que “atenda a todas as exigências da legislação pertinente, seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco e esteja acompanhado, quando exigido, de comprovante do recolhimento do imposto” (SÃO PAULO, 1989). Assim sendo, compete ao contribuinte a inspeção dos documentos fiscais ao adquirir um bem ou serviço, certificando-se foram atendidas ou não as exigências legais.

Já com relação ao princípio da não-diferenciação tributária, este é autoexplicativo pela dicção do artigo 152 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), pelo qual “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”.

Outro princípio atribuído ao ICMS é a seletividade, prevista no artigo 155, § 2, inciso III, da CF (BRASIL, 1988), característica esta decorrente da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Segundo Júlio Maria de Oliveira (2005, p. 276),

essa característica “[...] obriga o legislador e o intérprete a buscarem a tributação menos onerosa para os bens mais essenciais”. Por esta razão, com relação ao ICMS, é possível haver a incidência de alíquotas diferenciadas na circulação de determinadas mercadorias ou serviços tidos como essenciais.

Embora a função do ICMS seja essencialmente fiscal, há situações em que se observa a predominância da função extrafiscal no referido imposto, como é o caso da aplicação da seletividade e da concessão de benefícios e incentivos fiscais visando o fomento do desenvolvimento.

Traçado um panorama geral sobre o ICMS, visando relacionar suas principais particularidades, o estudo central do presente trabalho demanda uma abordagem mais aprofundada sobre a concessão de incentivos fiscais de ICMS pelos Estados, atentando às consequências decorrentes dessas concessões na chamada guerra fiscal.

2.2 DA CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS

Primordialmente, é importante ressaltar que o ICMS é a principal fonte de arrecadação de receita pelos Estados e pelo Distrito Federal, cuja receita visa o atendimento dos seus dispêndios e o cumprimento das suas obrigações previstas constitucionalmente.

Apesar de ser a principal fonte arrecadatória, conforme já delineado no primeiro capítulo, os Estados e o Distrito Federal têm obrigação constitucional de repartir a renda obtida pela incidência do ICMS com os Municípios, consoante previsto na Constituição Federal, no artigo 158, IV (BRASIL, 1988).

Ainda, de acordo com o que foi tratado no capítulo antecedente, a polêmica em torno da repartição de renda ocorre quando o Estado, a fim de “[...] estimular o contribuinte à adoção de determinados comportamentos, tendo como subjacente o propósito governamental à realização de diversificados interesses públicos” (MELO, 2005, p. 229), concede incentivos fiscais. Trata-se, pois, de nítido emprego da função extrafiscal do tributo.

Isso porque, o objetivo principal na instituição de um tributo é “[...] angariar recursos para o custeio das atividades do Estado”. Enquanto que “[...] a função do incentivo, associando-se especificamente ao papel regulador do Estado, é atividade

de intervenção que tem por objetivo estimular e induzir os agentes econômicos à condução dos seus negócios para garantir a justiça social” (MELO, 2015, p. 75).

Em outras palavras, valendo dos ensinamentos de Eduardo de Moraes Sabbag (2015, p. 123):

Os incentivos fiscais tendem a ser mecanismos, quando usados corretamente, capazes de reduzir as injustiças sociais, porquanto atraem empresas às regiões que necessitam de desenvolvimento socioeconômico e, conseqüentemente, impulsionam o fomento de atividade tendentes a solidificar uma estrutura e inclusão social. Naturalmente, a execução dos comandos constitucionais que visam à redução das desigualdades sociais deve ser orientada a buscar a justiça social.

Assim, dentre os diversificados interesses públicos, tem-se que os incentivos fiscais são utilizados, principalmente, como instrumento para promover o desenvolvimento nacional, com vista a reduzir as desigualdades sociais e regionais, as quais configuram objetivos constitucionais da República Federativa do Brasil (CF, artigo 3º, II e III) (BRASIL, 1988) e como princípio da ordem econômica (CF, artigo 170, VII).

Ademais, a concessão de incentivos fiscais com a finalidade de promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico nas diferentes regiões do País é preceito constitucional amplamente aceito, consoante prescreve o artigo 151, inciso I, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Com relação ao assunto, lecionam Alexandre Coutinho da Silveira e Fernando Facury Scaff (2014, p. 39-40) que os incentivos fiscais são concedidos para atrair investimentos privados em áreas mais pobres, proporcionando crescimento de mercados produtores e consumidores, com vistas a alavancar os níveis de vida e desenvolvimento da população naquela região. Assim, concluem os autores que:

[...] associando tais considerações à já referida autonomia financeira, que demanda não apenas o poder de tributar mais igualmente o poder de isentar e modular a quantidade de tributação da forma mais adequada à realidade regional, tem-se como inicialmente legítimos os pleitos de Estados e Municípios Brasil afora por conceder esses incentivos conforme sua própria decisão política.

Outro importante aspecto a ser observado na concessão de incentivos fiscais diz respeito a observância do disposto no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000b), que, em suma, estabelece que:

Qualquer benefício que implique diminuição de receita demanda a necessidade de estimativa do impacto financeiro que possa causar, bem como de que a renúncia foi levada em conta na elaboração da lei orçamentária, no momento das previsões de receita ou indicação de medidas compensatórias, decorrentes de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição (NASCIMENTO, 2011, p. 136).

Traçadas essas premissas quanto à importância da concessão dos incentivos fiscais, faz-se necessário rememorar que, embora a concessão de incentivos fiscais esteja intimamente ligada à competência tributária, assegurando aos Estados e ao Distrito Federal, no que diz respeito ao ICMS, o exercício de sua autonomia, a Constituição Federal impõe regramento para o exercício dessa autonomia, a fim de que não haja desequilíbrio entre os Estados da Federação.

Nesse sentido, dispõe o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal (BRASIL, 1988):

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;

Nota-se que o sistema constitucional tributário, ao impor a edição de lei complementar para regular a concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS, instituiu um regime jurídico específico, posto que, se não fosse assim, incidiria a regra geral pela qual a concessão de incentivos ficaria vinculada a edição de lei específica, conforme previsto no artigo 150, § 6º, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Nesse viés, coube a Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975 (BRASIL, 1975), dispor sobre os convênios para a concessão de isenções do ICMS, a qual, registra-se, foi recepcionada pela Constituição de 1989, conforme entendimento emanado por Márcio Severo Marques e Fernando A. M. Canhadas (2015, p. 406), Ives Gandra da Silva Martins (2015, p. 238) e Sílvia Helena Gomes

Piva (2018, p. 241), em que pese, registra-se, haja entendimentos divergentes, conforme adiante deliberado.

Regulando a concessão de incentivos fiscais, a Lei Complementar estabelece a necessidade de os benefícios fiscais serem concedidos após deliberação dos Estados e do Distrito Federal, cuja concessão dependerá de convênios celebrados e ratificados por esses Estados e pelo Distrito Federal e da decisão unânime destes. Além disso, essa concessão necessita de autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Em suma, tem-se que a Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975 (BRASIL, 1975) comporta, conforme leciona José Souto Maior Borges (2001, p. 372) dupla integração:

1ª) a lei complementar disporá sobre a forma como, mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados; 2ª) os convênios interestaduais concederão ou revogarão, nos termos da lei complementar, tais incentivos, inclusive isenções do ICMS.

Com relação à unanimidade estabelecida pela legislação, estatui Ives Gandra da Silva Martins (2015, p. 238) que “[...] a unanimidade dos Estados para autorizar incentivos, estímulos e benefícios no ICMS, que possam reduzir o peso do tributo nas operações internas e interestaduais, gerando, pois, descompetitividade tributária, é elemento fundamental”.

Tanto é que, em outra oportunidade, Martins (2015, p. 232-237), justificando seu posicionamento pela unanimidade como elemento fundamental, explanou que a unanimidade não decorre da legislação infraconstitucional, mas, sim, da própria Constituição Federal (BRASIL, 1988), especificamente do artigo 146-A, o qual, em que pese aplicável a todos os tributos constitucionalmente previstos, diz respeito especialmente ao ICMS, posto que é o imposto pelo qual se induz a descompetitividade. Assim, entende o autor que somente a concordância unânime de todos os Estados e do Distrito Federal seria capaz de justificar o incentivo fiscal concedido a determinado Estado na competitividade de seus produtos com os demais Estados.

Por isso, entende Martins (2015, p. 232-237) que o artigo 146-A da Constituição Federal (BRASIL, 1988) é claro ao não outorgar, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, o mesmo poder de produzir uma norma geral

capaz de impor determinado comportamento para toda a federação, a fim de evitar a descompetividade. Ou seja, referido dispositivo confere apenas e exclusivamente a União o poder de fazer políticas que aferem a competitividade, com vistas a desenvolver regiões mais pobres do País.

Em contrapartida ao posicionamento assumido por Martins, Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 59-60) defende o entendimento de que seria necessário rever o requisito da unanimidade, posto que, no mais das vezes, tal exigência tem gerado obstáculos em decorrência dos interesses antagônicos e dissonantes dos entes federados. Justifica seu posicionamento no seguinte sentido:

A despeito desses sólidos argumentos, penso que o tema não deva ser tratado com tamanha rigidez. Sendo facultado aos Estados e Distrito Federal conceder as isenções, incentivos ou benefícios de ICMS autorizados em convênios pelo CONFAZ, mostra-se inócua a exigência de unanimidade para a sua aprovação sempre que estiver em pauta o estímulo ao desenvolvimento de unidades federativas que, comprovadamente, se encontrem em situação econômico-produtiva precária.

Complementa o mesmo autor (2014, p. 60-62) que, em decorrência dos princípios federativo e da legalidade, a celebração de convênios relativos ao procedimento de instituir ou revogar isenções ou quaisquer benefícios fiscais é mera etapa de autorização, a ser continuada nas casas legislativas de cada Estado. Nesse sentido, expõe que:

A necessidade de produção de convênios, fundada no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição e disciplinada pela Lei Complementar n. 24/75 apareceria como parte do *iter procedimental* do exercício de competência legislativa por parte dos Estados e Distrito Federal para a concessão ou revogação de incentivos fiscais. É direito subjetivo de cada um desses entes federativos exercer a competência tributária do ICMS, inclusive a instituição de isenções, incentivos ou benefícios fiscais. No entanto, sempre que assim pretenderem, *têm que*, antes, buscar a produção de convênio, sem o qual, não se pode reputar apropriado o procedimento legislativo (CARVALHO, 2014, p. 63).

Por isso, Carvalho propõe como solução a redução do quórum de aprovação para dois terços, o que tornaria exequível o estímulo ao desenvolvimento daqueles Estados menos favorecidos e, conseqüentemente, reduzindo as desigualdades regionais.

Na mesma esteira de Carvalho, Roque Antonio Carrazza (2016, p. 256-259) defende que, considerando que, no mais das vezes, os incentivos fiscais são modalidades de isenções tributárias, a sua concessão depende de decreto legislativo, que ratificará os convênios celebrados pelos Estados e pelo Distrito Federal. Isso porque, segundo o doutrinador, se, pelo princípio da legalidade, somente a lei *lato sensu* pode criar o ICMS, também somente ela pode conceder incentivos. No caso, o decreto legislativo é lei em sentido *lato*.

Por isso, Carrazza (2016, p. 256) leciona que os convênios relativos aos incentivos de ICMS, para integrarem o ordenamento jurídico dos Estados e do Distrito Federal, necessariamente precisam ser aprovados pelas respectivas Casas Legislativas. Por esta razão, o convênio é tão-somente pressuposto para a concessão de incentivos, os quais somente surgirão caso sejam confirmados pelo decreto legislativo.

Ainda, segundo Carrazza, a exigência da unanimidade dos Estados-membros da Federação para concessão de incentivos tem como finalidade evitar a guerra fiscal. Leia-se:

A Constituição exige que todos os Estados-membros da Federação, bem assim o Distrito Federal, se coloquem de acordo, mediante convênio, para que as isenções de ICMS surjam ou venham abolidas. Este ditame visa evitar a “guerra fiscal” entre as diversas regiões do País, que são muito díspares, já que, algumas, são industrializadas, outras não; poucas são prósperas; a maioria, nem tanto. Só o consenso entre todas as pessoas políticas interessadas – consubstanciado no convênio – abre caminho à outorga ou retirada de isenções de ICMS (CARAZZA, 2016, p. 1080-1082).

Comunga desse mesmo entendimento, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007, p. 352-353). Segundo referido autor, se os convênios não forem aprovados nas Assembleias Legislativas, não possuem legitimidade para modificar quaisquer elementos estruturais do ICMS, posto que o mencionado imposto está sujeito aos princípios da legalidade e da anterioridade, podendo concluir que os convênios são meramente preparatórios.

Assim como Carvalho, Carrazza e Coêlho e complementando os ensinamentos destes, Hugo de Brito Machado (2015, p. 179-180) entende que a Lei Complementar n. 24/1975 (BRASIL, 1975) não foi recepcionada pela Constituição Federal (BRASIL, 1988), tendo em vista que, segundo o autor, a legislação torna

inviável a concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS, já que, ao regular uma faculdade prevista constitucionalmente, tornou a concessão de incentivos praticamente impossível, na medida em que exigiu unanimidade dos Estados.

Divergindo em parte dos posicionamentos supramencionados, Fernando Facury Scaff (2015, s.p.) entende que, em que pese a Lei Complementar n. 24/75 (BRASIL, 1975) tenha sido recepcionada expressamente pela Constituição através do artigo 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) (BRASIL, 1988), isso não ocorreu *in totum*, posto que o artigo 2º, § 2º, que estabelece a unanimidade de todos os Estados na concessão de incentivos de ICMS, não foi recepcionado por ser incompatível com o princípio democrático, por transforma o voto em veto, e com o princípio federativo.

Em que pese o posicionamento doutrinário emanado por Carvalho, Carrazza, Coêlho, Machado e Scaff, o STF, ao julgar Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) tombada sob o n. 4.481 Paraná (BRASIL, 2015c), sedimentou entendimento no sentido de que a concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS só pode ser concretizada após a celebração de convênio interestadual, em consonância com o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CF (BRASIL, 1988) e na Lei Complementar n. 24/75 (BRASIL, 1975).

Referido julgado, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, teve a seguinte ementa:

I. Tributário. Lei Estadual Que Institui Benefícios Fiscais Relativos Ao Icms. Ausência De Convênio Interestadual Prévio. Ofensa Ao Art. 155, § 2º, Xii, G, Da Cf/88. li. Controle De Constitucionalidade. Modulação Dos Efeitos Temporais.

1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75.

2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio.

3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica.

4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento (BRASIL, 2015c).

Na elaboração de seu voto, o relator, Ministro Luís Roberto Barroso, justificou seu posicionamento sobre a exigência de deliberação entre os Estados-membros na “preservação do equilíbrio da tributação entre os entes da federação, dada a relevância do regime do ICMS para a manutenção da harmonia do pacto federativo” (BRASIL, 2015c).

Embora a normatização da concessão de incentivos fiscais não se esgote nas regras ora apresentadas, já que não é o objetivo do presente trabalho esgotar o tema, em razão da alta complexidade, nota-se que os entes federados devem observar minuciosamente os diversos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais que tratam da matéria, a fim de que a concessão não se torne inconstitucional ou gere estímulos a chamada guerra fiscal, conforme restará demonstrado.

2.3 DA GUERRA FISCAL DECORRENTE DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS (ICMS)

Questão indissociável da competência tributária conferida aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o ICMS é a chamada guerra fiscal. Isso porque, conforme visto ao longo do presente trabalho, na medida em que o legislador conferiu competência aos entes federados (Estados e Distrito Federal) para instituir o ICMS, também conferiu competência para conceder incentivos fiscais.

Ocorre que, consoante anteriormente mencionado, os Estados e o Distrito Federal têm concedido incentivos fiscais em desacordo com a Constituição Federal e a legislação infraconstitucional, na nítida tentativa de atrair investimentos cada qual para o seu território, culminando na chamada “guerra fiscal”.

A guerra fiscal, segundo Marilene Talarico Martins Rodrigues (2007, p. 302):

[...] ocorre quando um Estado concede incentivos fiscais para o ICMS sem prévia e necessária celebração de convênio entre Estados e o Distrito Federal e sem lei complementar que discipline inteiramente a matéria, como determina a Constituição, resultando em obrigação do Estado receptor a aceitar o crédito imposto que não foi recolhido no

Estado de origem em virtude do incentivo por ele outorgado, em razão do princípio da não-cumulatividade do imposto, o que leva a ser o benefício suportado também pela unidade da Federação destinatária que nenhum benefício auferem em termos de arrecadação, em razão do empreendimento estabelecido por forma dos estímulos, naquela origem.

Ou, como prefere Fabiana Augusta de Araújo Pereira (2015, p. 111), guerra fiscal, analisada sob a perspectiva do conflito federativo, é aquela que ocorre quando Estados-membros, através de políticas ligadas à tributação indutora, reduzem a carga de ICMS com vistas a atrair investimentos privados.

Celso de Barros Correia Neto, Evanderson R. Pina Montenegro e Kamila de Araújo Cordeiro (2018, p. 36) conceituam guerra fiscal como “um caso de concorrência fiscal predatória, no qual os Estados-membros e o Distrito Federal utilizam-se da concessão de benefícios fiscais, na legislação de ICMS, para atrair ou conservar investimentos privados em seus territórios”.

Luiz Alberto Gurgel de Faria (2010, p. 129), por sua vez, apresenta conceito mais denso do que seria guerra fiscal, *in verbis*:

[...] retrata uma situação de disputa econômica entre entes autônomos, possuidores de competência tributária, que visam obter para seus respectivos territórios um determinado empreendimento econômico, oferecendo, para tanto, benefícios para atrair as pessoas interessadas, sejam vantagens de ordem tributária ou de outra natureza, como infraestrutura, capacitação de recursos humanos, disponibilização de crédito a menor custo, dentre outras.

Ao tratar de guerra fiscal, Renato de Amorim Rocha (2017, p. 02) propõe uma conceituação restrita ao âmbito do ICMS, dispondo que guerra fiscal, nesse aspecto, é a busca de atração de investimentos por intermédio de agressiva política de renúncias fiscais, sem conduto, conferir atenção aos requisitos dispostos na Lei Complementar n. 24/1975 (BRASIL, 1975).

Em suma, pode-se afirmar que a guerra fiscal surge quando determinado Estado concede incentivos fiscais na tentativa de atrair investimentos de particulares em seu território, sem que sejam observadas as normas constitucionais e infraconstitucionais, causando concorrência desleal com os demais entes federados.

Ora, conforme discorrido anteriormente, a observância da unanimidade dos Estados-membros para a concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS tem

como pano de fundo a uniformização da matéria entre os Estados e o Distrito Federal, evitando a ocorrência e o estímulo da guerra fiscal.

Nesse sentido, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça quanto à importância de celebrar convênios entre os Estados para a concessão de incentivos fiscais, quando do julgamento de Recurso em Mandado de Segurança, tombado sob o n. 39.554 (BRASIL, 2013):

Tributário. Icms. Redução De Base De Cálculo. Isenção Parcial. Estorno Proporcional Do Crédito. Jurisprudência Do Stf. Multa. Lei Superveniente. Retroatividade Benigna.

1. O benefício fiscal de redução da base de cálculo equivale à isenção parcial, sendo devido o estorno proporcional do crédito de ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, II, b, da CF, não havendo falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade. Precedentes do STF.

2. Os convênios do ICMS têm a função de uniformizar, em âmbito nacional, a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais pelos Estados (art. 155, § 2º, XII, g, da CF/1988). Em última análise, trata-se de instrumento que busca conferir tratamento federal uniforme em matéria de ICMS, como forma de evitar a denominada guerra fiscal.

3. Nos termos da cláusula primeira, § 1º, do Convênio ICMS 128/1994, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a não exigir a anulação proporcional do crédito prevista no inciso II do artigo 32 do Anexo Único do Convênio ICM 66/88, de 14 de dezembro de 1988, nas operações de que trata o caput desta cláusula.

4. A teleologia do instituto e a própria literalidade da norma revelam que a hipótese é de mera autorização, de modo que não há obstáculo a que a legislação estadual impeça o aproveitamento integral do crédito.

5. O art. 106, II, c, do CTN, estabelece que a lei tributária deve retroagir quando cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, razão pela qual há que ser reduzida a sanção, nos termos do superveniente Decreto 27.487/2004. 6. Recurso Ordinário parcialmente provido (grifo nosso).

Muito embora tanto a legislação pátria como a jurisprudência hodierna exijam a celebração de convênio entre os Estados da federação, com a concordância unânime deles, para a concessão de incentivos fiscais, com as ressalvas tecidas acima sobre os entendimentos de Carvalho, Carrazza, Coêlho, Machado e Scaff, é fato que os Estados e o Distrito Federal violam tal regra e acabam concedendo incentivos à mingua da lei.

Tanto é verdade que o Ministro Gilmar Mendes propôs no STF a edição da Súmula Vinculante nº 69 (BRASIL, 2012f), a qual teria a seguinte redação:

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.

Viu-se necessária a edição da proposta de súmula vinculante, em que pese assentada em jurisprudência pacífica, em decorrência do crescente número de demandas judiciais com vistas a declarar a inconstitucionalidade de leis concessivas de incentivos fiscais, o que tornaria mais ágil e eficiente o enfrentamento da questão pelo STF.

Ocorre que o andamento processual da Proposta de Súmula Vinculante (PSV) n. 69 (BRASIL, 2012f) está parado desde janeiro de 2015 após Lindbergh Faria (PT-RJ), então presente da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado, ter solicitado sua paralisação, conforme apurou Luiz Orlando Carneiro (2017, s.p.). Entende o senador que a publicação da súmula com o mesmo teor da proposta causaria profundo impacto sobre o equilíbrio federativo, sobre as finanças estaduais e as empresas que se beneficiam de incentivos fiscais.

Foi no contexto das diversas demandas judiciais, especialmente Ações Diretas de Inconstitucionalidade, questionando a (in)validade de incentivos fiscais concedidos sem a celebração de convênios com todos os Estados da Federação, que foi aprovada a Lei Complementar n. 160, de 07 de agosto de 2017 (BRASIL, 2017d), na tentativa de colocar fim à guerra fiscal e conferir segurança jurídica aos contribuintes, posto que estes se viram ameaçados de terem seus incentivos revogados e até de serem cobrados pelos valores não recolhidos diante da redução ou isenção concedida.

Inclusive, na seara do advento da mencionada Lei Complementar, Sílvia Helena Gomes Piva entende que a entrada em vigor da lei afastou do Judiciário o poder de decisão sobre a inconstitucionalidade dos incentivos fiscais concedidos sem a observância da unanimidade dos entes federados, posto que a legislação atribui essa deliberação aos próprios entes.

Leia-se:

[...] a proposta da Súmula Vinculante nada tratava sobre os efeitos pretéritos dos incentivos fiscais concedidos sem aprovação do CONFAZ, de modo que, neste aspecto, o advento da Lei Complementar nº 160/17 traz uma inovação

importante, pois além da reinstituição dos incentivos sem necessidade de unanimidade do CONFAZ, os entes poderão deliberar sobre a remissão de créditos tributários relacionados a programas vigentes e até então considerados “irregulares”, o que deixa a questão não mais nas mãos do Judiciário e permite que os entes federados efetivamente possam deliberar sobre a questão, conjuntamente (PIVA, 2018, p. 262).

Em suma, a legislação em questão trouxe a possibilidade de os Estados, por intermédio de deliberação em convênio, com quórum de 2/3 (dois terços) das unidades federadas e 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do País, remirem e, posteriormente, reinstituírem os créditos tributários de ICMS decorrentes de isenções, incentivos e benefícios fiscais concedidos em desacordo com previsto na Constituição Federal.

Em outras palavras, referida lei complementar trouxe as hipóteses para a convalidação de incentivos fiscais concedidos irregularmente, sem a observância do regramento estabelecido pelo artigo 155, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que é regulada pela Lei Complementar n. 24/1975 (BRASIL, 1975), a qual exige, conforme anteriormente explanado, a celebração de convênio entre todos os entes federados e aprovação do CONFAZ.

De outro lado, o CONFAZ, com força no disposto no artigo 8 da Lei Complementar n. 160/2017 (BRASIL, 2017d), editou o Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017 (BRASIL, 2017a), no qual estabeleceu os requisitos específicos para a convalidação dos ilegítimos incentivos concedidos unilateralmente no âmbito do ICMS, com a remissão e anistia dos créditos tributários do ICMS decorrentes dos benefícios fiscais instituídos.

Regulando a Lei Complementar n. 160/2017 (BRASIL, 2017d), o Convênio supramencionado buscou conferir regularização jurídica e normativa das isenções, incentivos e benefícios fiscais concedidos à mingua das determinações constitucionais, especificamente no que diz respeito ao artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), e infralegais, nos termos do artigo 1º da Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975 (BRASIL, 1975).

Por sua vez, o Convênio ICMS n. 190/2017 (BRASIL, 2017^a) foi alterado pelo Convênio ICMS n. 51, publicado no dia 10 de julho de 2018 (BRASIL, 2018a), no tocante aos prazos para os Estados e o Distrito Federal registrarem e depositarem atos normativos e concessivos de benefícios fiscais a serem convalidados conforme determina a Lei Complementar n. 160/17, bem como excluiu a obrigatoriedade dos

entes federados prestarem informações ao Portal Nacional da Transparência Tributária relativo aos atos praticados pelos benefícios concedidos.

Nota-se que o escopo da Lei Complementar n. 160/2017 e do Convênio ICMS 190/2017 é o de conferir segurança jurídica aos contribuintes de ICMS que, fascinados pelos incentivos fiscais concedidos, gozaram da redução ou da isenção da carga tributária, ao realizarem investimentos no território da unidade federada concedente da benesse fiscal e, em decorrência da possibilidade de declaração de inconstitucionalidade desses incentivos, viam-se no risco de terem que recolher os impostos de maneira retroativa em caso de revogação.

Embora o intuito das medidas seja alcançar segurança jurídica, cumpre registrar que, em 26 de fevereiro de 2018, o Governo do Estado do Amazonas ingressou com Ação Direta de Inconstitucionalidade, tombada sob o n. 5.902 (BRASIL, 2018b), no STF, na qual requer o reconhecimento da inconstitucionalidade de diversos dispositivos da Lei Complementar n. 160/2017 e do Convênio ICMS n. 190/2017. Para tanto, argumenta, entre outras ponderações, afronta ao princípio federativo, diante da convalidação de atos inconstitucionais, violação ao princípio da isonomia, ao prever quórum inferior ao anteriormente exigido, desnaturando a preservação do federalismo fiscal, conforme se extraí da decisão proferida pelo relator Ministro Marco Aurélio.

Nesse cenário, importante atentar para as consequências decorrentes da guerra fiscal gerada pelo ICMS, a fim de observar se a Lei Complementar n. 160/2017 foi, é ou será capaz de alcançar seu objeto imprescindível, qual seja, colocar fim à guerra fiscal.

A primeira dessas consequências é a ocorrência de verdadeiros leilões de incentivos fiscais, provocados por investidores que acabam por escolherem onde vão instalar suas empresas de acordo com os benefícios concedidos por este ou aquele Estado, conforme ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins (2015, p. 241):

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

estabelecimentos, já há longo tempo lá estabelecidos, que não poderão dos estímulos se beneficiar.

Como bem ressaltou o autor no excerto transcrito, outro grave problema surgido em decorrência da guerra fiscal é a descompetitividade surgida entre a empresa beneficiária do incentivo fiscal e a empresa já existente no Estado concedente, afetando diretamente na concorrência entre ambas, já que a empresa beneficiária pode oferecer produtos com preço inferior aos das demais empresas.

Inclusive, em razão dos efeitos prejudiciais ocasionados pela guerra fiscal sobre a concorrência, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), por meio do Conselheiro Marcelo Calliari, na Consulta nº 0038/99 (BRASIL, 2000a), relacionou diversos efeitos gerados à concorrência, do qual destaca-se:

- a) Retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país.
- b) Protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação.
- c) Permite que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam “predatoriamente” eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função do enorme colchão protetor de que dispõem.
- d) Prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, gerando com isso mais desincentivo à melhoria de eficiência e inovação.
- e) Gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo feito pode ser drasticamente alterado –e qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um novo incentivo.
- f) Desestimula, por tudo isso, a realização de investimentos tanto novos quanto a expansão de atividade em andamento. É mais do que evidente, assim, que a guerra fiscal tem efeito altamente prejudicial à concorrência e danoso ao bem-estar da coletividade.

Já Celso de Barros Correia Neto, Evanderson R. Pina Montenegro e Kamila de Araújo Cordeiro (2018, p. 37-38), destacam, como efeito da guerra fiscal, os seguintes problemas ocasionados:

Para os Estados, a perda global de arrecadação é consequência evidente da adoção de medidas de concorrência fiscal predatória, que acabam por conduzir os entes federados a uma “corrida ao fundo do poço”, para usar a conhecida expressão da literatura do

federalismo fiscal. Mesmo do ponto de vista dos contribuintes, o efeito de incentivo gerado pelas desonerações vem, em geral, acompanhado de insegurança jurídica, tanto pela precariedade das vantagens com que lhes acenam os governos estaduais quanto pelo risco jurídico envolvido, diante das possíveis retaliações que contra si podem ser dirigidas por parte de outros entes.

Porém, as consequências da guerra fiscal não se restringem à concorrência fiscal, muito além disso, a guerra fiscal tem ampliado aquilo que a concessão de incentivos fiscais visava combater: a desigualdade regional advinda dos Estados mais pobres. Nesse sentido, explana Luiz Alberto Gurgel de Faria (2010, p. 141):

Como todos concedem benefícios semelhantes, as indústrias se instalam onde existem condições mais favoráveis, com boas estradas, mercado consumidor, fornecimento de matéria-prima etc, facilidades encontradas nos Estados mais ricos, que podem se dar ao luxo de conceder tais benefícios, já que os mais pobres normalmente não dispõem de tal infraestrutura.

Dentre outros tantos efeitos gerados com a guerra fiscal, nota-se uma tentativa incessante de se buscar alternativas para minimizar a ocorrência desses conflitos entre os entes federados na tentativa de atrair investimentos de particulares, inclusive valendo-se de medidas para a regularização das concessões de incentivos fiscais inconstitucionais.

É exatamente em decorrência dessa tentativa incessante de mitigar os efeitos da guerra fiscal que foi promulgada a Emenda Constitucional n. 87/15 (BRASIL, 2015b), que trouxe o diferencial de alíquota para as operações interestaduais, com vistas a repartir, pelo menos momentânea e gradualmente, as alíquotas de ICMS entre os Estados de origem e de destino das mercadorias.

3 DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DE ICMS E A GUERRA FISCAL

A guerra fiscal tem sido desencadeada pela concessão de incentivos fiscais em desacordo com a normatização constitucional e infraconstitucional, especialmente, no que diz respeito à inobservância na celebração de convênio aprovado por unanimidade dos entes federados, com vistas a atrair investimentos para o Estado concedente dos incentivos, o que tem gerado consequências desastrosas para a economia nacional e, inclusive, para o desenvolvimento regional.

O cerne da guerra fiscal é a concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS, posto que este representa a principal fonte de receita tributária dos Estados e do Distrito Federal, sendo, então, utilizado por eles como *isca* para capturar novos investimentos.

Os incentivos fiscais, que seriam apenas um instrumento usado para reduzir as diferenças de arrecadação que Estados menos desenvolvidos possuem se comparados aos Estados mais desenvolvidos (CHIESA; MOSELE, 2017, p. 39), acabou inflando a chamada guerra fiscal.

Outro ponto bastante sensível no que se refere ao ICMS, dizia respeito às operações disciplinadas no artigo 155, § 2º, incisos VII, alíneas “a” e “b”, e VIII, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), antes da alteração introduzida pela Emenda Constitucional n. 87/2015 (BRASIL, 2015b). Aludidos dispositivos fixavam que competia ao Estado de origem o imposto devido nas operações interestaduais entre contribuintes e ao Estado de destino o diferencial existente entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual.

E mais, com relação aos destinatários não contribuintes, era aplicada a alíquota interna do Estado de origem e o imposto a ele pertenceria, sendo que o Estado de destino não recebia nenhum valor.

Tanto é que, na visão de Luiz Alberto Gurgel de Faria (2010, p. 136), o ICMS era um imposto problemático. Para ele, a sistemática de tributação do ICMS como princípio da origem em sua formação, transforma-o em um típico imposto sobre a produção e, em decorrência disso “cada Estado tem sua arrecadação definida pela parcela da produção realizada no seu território e, portanto, independente do efetivo pagamento de imposto pelos habitantes”. Assim, caso o ICMS adotasse o princípio do destino, o imposto seria aproximado ao típico tributo de consumo.

Cumprido destacar que o entendimento de Faria foi emanado em 2010, antes da Emenda Constitucional n. 87, de 16 de abril de 2015 (BRASIL, 2015b), na qual houve a aplicação das alíquotas interestaduais nas operações envolvendo consumidores finais, com a consequente repartição do ICMS entre o Estado de origem e o de destino da mercadoria (ao menos durante o período de transição), conforme será melhor analisado na sequência.

Ocorre que os regramentos supracitados, antes da Emenda Constitucional, passaram a causar desequilíbrio no Pacto Federativo, principalmente em razão da expansão do comércio eletrônico e em decorrência da maior parte dos centros distribuidores desses produtos vendidos por meio eletrônico estarem concentradas nas regiões Sul e Sudestes, conforme aponta Betina Treiger Grupenmacher (2015, s.p.). Tal fato gerou mais um capítulo da guerra fiscal.

Tanto é verdade que os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal celebraram o Protocolo ICMS 21, de 07 de abril de 2011 (BRASIL, 2011), pelo qual estabeleceram a partilha do ICMS arrecadado nas aquisições de mercadorias e bens ocorridas de forma remota, por meio de internet, telemarketing e showroom.

Referidos Estados adotaram essa medida porque, segundo as considerações apontadas na edição do mencionado protocolo, a crescente venda de bens e mercadorias de forma remota teria deslocado “[...]as operações comerciais com consumidor final, não contribuintes de ICMS, para vertente diferente daquela que ocorria predominante quando da promulgação da Constituição Federal de 1988” (BRASIL, 2011).

Quer-se dizer que, na venda realizada por intermédio do comércio eletrônico, com consumidor final não contribuinte, “apenas os Estados de origem arrecadavam ICMS, e os Estados de destino não obtinham receitas” (CHIESA; MOSELE, 2017, p. 39).

Porém, a partir da edição do Protocolo, houve significativa mudança na distribuição da arrecadação de ICMS entre o Estado de origem e o Estado de destino, conforme explica Eduardo Arrieiro Elias (2011, s.p.):

[...] nas operações interestaduais entre as unidades federadas signatárias da norma, o estabelecimento remetente, na condição de

substituto tributário, será responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, em favor da unidade federada de destino, relativo à parcela a esta cabível.

Tal parcela será obtida pela aplicação da sua alíquota da unidade de destino, sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se o percentual de 7% sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto, para as mercadorias ou bens oriundos das Regiões Sul e Sudeste, exceto do estado do Espírito Santo e de 12% para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Espírito Santo. O ICMS devido à unidade federada de origem da mercadoria ou bem, relativo à obrigação própria do remetente, é calculado com a utilização da alíquota interestadual.

Diz-se, em outras palavras, que a modificação introduzida pelo Protocolo permitiu às unidades federadas signatárias do protocolo “[...] exigir, a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, o ICMS devido na operação interestadual em que o consumidor final adquiere mercadoria ou bem de forma não presencial por meio da internet, telemarketing ou showroom” (CHIESA; MOSELE, 2017, p. 39).

Ocorre que, como anteriormente dito, a grande maioria dos estabelecimentos virtuais estão localizados nos Estados que não assinaram o protocolo, logo, na prática, referida medida não foi capaz de solucionar a guerra fiscal do *e-commerce*.

Como se não bastasse a sua incompetência na prevenção da guerra fiscal, o Protocolo ICMS 21/11 (BRASIL, 2011) foi declarado inconstitucional pelo STF no julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 4628 (BRASIL, 2014a) e 4713 (BRASIL, 2014b), do qual se extrai o seguinte excerto da ementa:

Constitucional E Tributário. Imposto Sobre Operações De Circulação De Mercadorias E De Prestação De Serviços De Comunicação E De Transporte Interestadual E Intermunicipal (Icms). Preliminar. Pertinência Temática. Presença De Relação Lógica Entre Os Fins Institucionais Das Requerentes E A Questão De Fundo Versada Nos Autos. **Protocolo Icms Nº 21/2011**. Ato Normativo Dotado De Generalidade, Abstração E Autonomia. Mérito. **Cobrança Nas Operações Interestaduais Pelo Estado De Destino Nas Hipóteses Em Que Os Consumidores Finais Não Se Afigurem Como Contribuintes Do Tributo. Inconstitucionalidade**. Hipótese De Bitributação (Crfb/88, Art. 155, § 2º, Vii, B). Ofensa Ao Princípio Do Não Confisco (Crfb/88, Art. 150, Iv). Ultraje À Liberdade De Tráfego De Bens E Pessoas (Crfb/88, Art. 150, V). **Vedação À Cognominada Guerra Fiscal** (Crfb/88, Art. 155, § 2º, Vi). Ação Direta De Inconstitucionalidade Julgada Procedente. Modulação Dos Efeitos A Partir Do Deferimento Da Concessão Da Medida Liminar, Ressalvadas As Ações Já Ajuizadas.

[...]

5. O ICMS incidente na aquisição decorrente de operação interestadual e por meio não presencial (internet, telemarketing, showroom) por consumidor final não contribuinte do tributo não pode ter regime jurídico fixado por Estados-membros não favorecidos, sob pena de contrariar o arquétipo constitucional delineado pelos arts. 155, § 2º, inciso VII, b, e 150, IV e V, da CRFB/88.

[...]

10. **Os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, não detém competência constitucional para instituir novas regras de cobrança de ICMS, em confronto com a repartição constitucional estabelecida.**

[...]

12. A Constituição, diversamente do que fora estabelecido no Protocolo ICMS nº 21/2011, dispõe categoricamente que **a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto**, a teor do art. 155, § 2º, inciso VII, alínea g, da CRFB/88. É dizer: outorga-se ao Estado de origem, via de regra, a cobrança da exação nas operações interestaduais, excetuando os casos em que as operações envolverem combustíveis e lubrificantes que ficarão a cargo do Estado de destino.

13. Os imperativos constitucionais relativos ao ICMS se impõem como instrumentos de **preservação da higidez do pacto federativo**, *et pour cause*, o fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, sponte sua, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o altiplano constitucional.

14. O Pacto Federativo e a Separação de Poderes, erigidos como limites materiais pelo constituinte originário, restam ultrajados pelo Protocolo nº 21/2011, tanto sob o ângulo formal quanto material, ao criar um cenário de guerra fiscal difícil de ser equacionado, impondo ao Plenário desta Suprema Corte o dever de expungir-lo do ordenamento jurídico pátrio (grifo nosso).

Nesse contexto, na tentativa de neutralizar os efeitos da guerra fiscal do ICMS, foi editada a Emenda Constitucional n. 87, de 16 de abril de 2015, a qual alterou o artigo 155, § 2º, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), no que diz respeito à repartição do ICMS nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, bem como o artigo 99 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) (BRASIL, 1988), servindo como regra de transição.

Cumprir registrar que, entende-se por operação interestadual aquela em que o remetente e o destinatário estão localizados em Unidades da Federação distintas, onde a alíquota aplicável será aquela fixada pelo Senado Federal por meio da Resolução n. 22/1989 (BRASIL, 1989).

Pela acenada Resolução, a alíquota do ICMS nas operações e prestações interestaduais será de 12% (doze por cento), com exceção das operações e prestações realizadas nas regiões Sul e Sudeste com destino às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, onde a alíquota, a partir de 1990, será de 7% (sete por cento).

Pelas considerações iniciais apresentadas, nota-se que a Emenda Constitucional n. 87/2015 (BRASIL, 2015b) surgiu em um cenário de estreitamento da guerra fiscal entre os Estados como medida de salvação aos embates no âmbito do ICMS.

Nesse diapasão, a fim de melhor compreender os efeitos ocasionados com a edição da referida Emenda Constitucional, apresenta-se a análise detida das modificações introduzidas por referida medida constitucional, com vista a analisar os reflexos gerados ao diferencial de alíquota (DIFAL) de ICMS e o seu impacto para as empresas optantes pelo Simples Nacional.

3.1 DAS MODIFICAÇÕES INTRODUZIDAS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015

Consoante deliberado no tópico introdutório, a Emenda Constitucional n. 87/2015 surgiu em um cenário de acirrada disputa entre os Estados no quesito arrecadação de ICMS, sobretudo nas vendas *e-commerce*. Inclusive, pode-se dizer que a proposta de emenda constitucional, que culminou na aprovação da EC n. 87/15 (BRASIL, 2015b), surgiu como resposta à declaração de inconstitucionalidade da Protocolo ICMS 21/11 (BRASIL, 2011) pelo STF.

Ora, “[...] o constituinte buscou solucionar a questão e equalizar a forma de cobrança do ICMS, para que não restassem arrecadações de receitas tributárias a privilegiar apenas uma porção dos entes federados” (CHIESA; MOSELE, 2017, p. 41), amenizando, com isso, os efeitos da guerra fiscal, conforme também ressaltado pelo Procurador-Geral da República, Rodrigo Janot Monteiro de Barros, na manifestação n. 16.739/2017-AsJConst/SAJ/PGR (BRASIL, 2017c), quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.469-DF (BRASIL, 2016b):

Com o objetivo de tornar mais equânime a distribuição da arrecadação do ICMS nas operações interestaduais a consumidor final não contribuinte, foi promulgada a Emenda Constitucional 87, de 16 de abril de 2015. Ela, resumidamente, alterou a sistemática de

aplicação alíquota interestadual apenas em operações destinadas a contribuintes do imposto, para exigir diferencial de alíquotas nas operações interestaduais independentemente de o destinatário ser contribuinte e, dessa forma, pôr fim à denominada 1guerra fiscal do comércio eletrônico¹ (e-commerce).

Nota-se que, em que pese a EC n. 87/15 tenha surgido como solução à guerra fiscal do *e-commerce*, a sua normatização não está restrita às operações realizadas por meio do comércio eletrônico, de modo que sua aplicabilidade abarca também as operações presenciais.

De antemão, cabe registrar uma ressalva, já que a Emenda Constitucional ora tratada não modificou a metodologia de cobrança do ICMS nas operações e prestações de bens e serviços cujo o consumidor final, localizado em outro Estado, seja contribuinte do imposto. Nesse caso, o recolhimento do imposto é de responsabilidade do remetente, ao Estado de origem, baseado na alíquota interestadual, e do destinatário, ao Estado de destino, com base na diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Outrossim, antes de observar as modificações introduzidas pela Emenda Constitucional n. 87/15, importante registrar, para fins meramente comparativos, como ocorria o recolhimento do imposto nas operações e prestações de bens e serviços, cujo adquirente não fosse contribuinte, com destino ao consumidor final localizado em outro Estado.

Antes da alteração, caso o adquirente dos bens ou serviços não fosse contribuinte do imposto, apenas o Estado de origem seria contemplado com a arrecadação correspondente a alíquota interna, não podendo o Estado de destino partilhar dessa receita.

O problema dessa regra consistia exatamente no fato de o Estado de destino, embora suportasse a ocorrência da operação em seu território, não ter qualquer participação de receita nas hipóteses em que o consumidor não fosse o contribuinte do imposto, o que implicava na ocorrência de guerra fiscal.

Feitas essas considerações, passa-se a análise da Emenda Constitucional n. 87/15 e das modificações por ela introduzidas no texto constitucional. A partir da EC, nas operações interestaduais pouco importa se o consumidor final é ou não contribuinte do ICMS, será devido o imposto relativo à alíquota interestadual ao Estado de origem e ao Estado de destino o diferencial de alíquota (DIFAL), valor

este apurado pela diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Assim, houve alteração da responsabilidade pelo recolhimento do imposto referente ao diferencial da alíquota interna e a interestadual, sendo que, quando o destinatário for contribuinte do imposto, será de sua responsabilidade proceder o recolhimento, enquanto que, quando o destinatário não for contribuinte do imposto, a responsabilidade passa a ser do remetente.

E mais, a EC impôs uma alteração gradativa do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, de modo que, no ano de 2015, 20% (vinte por cento) pertenceria ao Estado de destino e 80% (oitenta por cento) ao Estado de origem; no ano de 2016, 40% (quarenta por cento) ficaria ao Estado de destino e 60% (sessenta por cento) ao Estado de origem; em 2017, 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem; em 2018, 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem; e, por fim, em 2019, 100% (cem por cento) pertencerá ao Estado de destino.

Em decorrência das mudanças introduzidas pela EC n. 87/15, o CONFAZ celebrou o Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015 (BRASIL, 2015a), trazendo normas procedimentais referente às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.

Consigna-se que o supracitado convênio foi objeto de questionamentos de inconstitucionalidade no STF, por meios das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 5464-DF (BRASIL, 2016a), autuada em 29/01/2016, e 5469-DF (BRASIL, 2016b), autuada em 05/02/2016, nas quais são questionadas a aplicabilidade do convênio às microempresas e empresas de pequeno porte, por modificar o âmbito do tratamento tributário diferenciado e favorecido, invadindo matéria reservada a lei complementar, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea “d”, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Assim, conforme aduz Clélio Chiesa e Ariana Mosele (2017, p. 45), as ações diretas de inconstitucionalidade, basicamente, questionam a inexistência e a necessidade de edição de Lei Complementar para a regulamentação das normas trazidas com a EC n. 87/15, posto que, ao serem regulamentadas por meio de

Convênio, em face da sua fragilidade, poderão ser objeto de demandas judiciais de questionamento.

Com relação aos convênios editados pelo CONFAZ, merece destaque, por ser objeto de estudo no presente trabalho, o Convênio ICSM 191, de 15 de dezembro de 2017 (BRASIL, 2017b). Isso porque, referido convênio estabeleceu que os benefícios fiscais concedidos regularmente, autorizados por meio de Convênio ICMS, deverão ser considerados no cálculo do valor do ICMS devido, correspondente à diferencial de alíquota interestadual e a alíquota interna, quando às operações forem destinadas a consumidor final.

Se, por acaso, a redução de base de cálculo afetar a carga tributária efetiva do Estado de destino, tornando-a inferior à alíquota interestadual, não caberá, nesse caso, o cálculo do DIFAL (SANTOS, 2018, s.p.).

Ainda, segundo Wellington Santos (2018, s.p.), “[...] os benefícios fiscais concedidos pelo Estado de origem nas operações interestaduais não serão considerados para o cálculo. A alíquota interestadual praticada será sempre a alíquota estabelecida pelo Senado Federal (4%, 7% ou 12%)”.

Estabelecido um panorama geral sobre a EC n. 87/15, passa-se a analisar a principal obscuridade surgida com a sua edição. Trata-se das operações presenciais. Imagine a hipótese em que o consumidor de determinado Estado se desloque até outro Estado para adquirir presencialmente determinada mercadoria e, posteriormente, retorne ao seu Estado com a mercadoria adquirida. Pergunta-se: será que haveria a necessidade de recolhimento do diferencial de alíquota?

Oswaldo Santos de Carvalho e Tatiana Martins (s.a., s.p.) entendem que “a operação interestadual destinada a não contribuinte necessita da certeza da entrega do bem em endereço localizado em outro Estado, para que não haja insegurança jurídica e evasão fiscal”. Por isso, defendem que, nas operações interestadual em que o consumidor final não é contribuinte, só deve ser recolhido o ICMS a outro Estado se o vendedor estiver obrigado a entregar a mercadoria no outro Estado, caso contrário, deverá ser aplicada a alíquota interna.

Já Júlio M. de Oliveira e Natália Mazieiro de Oliveira (2016, s.p.) entendem que “seria necessária a existência de legislação que determinasse o que devemos considerar como uma operação interestadual”, já que, por não existir uma legislação, a definição fica a cargo da interpretação dos Estados.

Isso porque, segundo os mencionados autores, pelo critério da circulação física, “a operação interestadual seria caracterizada pela saída física da mercadoria do Estado”, enquanto que pelo critério da circulação jurídica, “[...] a operação interestadual seria caracterizada em razão do domicílio do adquirente (em outro Estado), independente da movimentação física da mercadoria”.

Assim, considerando que cada Estado pode ter uma interpretação quanto ao significado de operação interestadual, pode haver operações em que o recolhimento do imposto poderá ser exigido pelos dois Estados.

Em razão de tais considerações, Júlio M. de Oliveira e Natália Mazieiro de Oliveira (2016, s.p.) concluem que:

[...] diante deste cenário é que, não obstante ter sido necessária a modificação da regra constitucional do ICMS para uma distribuição mais equânime do produto da arrecadação do imposto, infelizmente ainda há lacunas que necessitam de uma digressão nos estudos e esmerada regulamentação para sua aplicação, a fim de que não gerem novas disputas administrativas e judiciais, que são, justamente, o que a nova regra buscava impedir.

Para Roque Antonio Carrazza (2017, p. 824), a proposta conferida pela Emenda Constitucional n. 87/15 é mais uma das formas de repartição de receitas tributárias, mas, agora, envolvendo Estados-membros e que só será possível avaliar seu efetivo funcionamento a partir de 2019, que é quando o Estado de destino passará a receber a integralidade do imposto e o Estado de origem nada receberá nas operações interestaduais.

Traçadas as principais considerações sobre a Emenda Constitucional n. 87/15 e sua sagaz tentativa de neutralizar os efeitos da guerra fiscal entre os Estados, passa-se a analisar, na sequência, a afetação dessa promulgação para os optantes do Simples Nacional, especialmente no que se refere a aplicabilidade do recolhimento do diferencial de alíquotas de ICMS para os optantes do Simples Nacional, trazendo, inicialmente, as noções gerais sobre esse regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido introduzido pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (BRASIL, 2006).

3.2 DAS PRINCIPAIS PREMISSAS DO SIMPLES NACIONAL

A Constituição Federal, em diversas passagens, assegura o tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte constituídas em conformidade com a legislação brasileira, com a finalidade de incentivá-las em razão da simplificação de suas obrigações, nelas compreendidas as obrigações tributárias, conforme se observa pela leitura dos artigos 170, inciso IV e 179, ambos da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Reforçando a observância do princípio constitucional da atividade econômica, que fixa o tratamento favorecido às empresas de pequeno porte, a Emenda Constitucional n. 41, de 19 de dezembro de 2003 (BRASIL, 2003), acrescentou ao artigo 146 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) a alínea “d”, a qual impõe a lei complementar a definição de tratamento diferenciado e favorecido à referidas empresas.

Regulando as disposições constitucionais com relação ao tema, foi editada a Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006 (BRASIL, 2006), que instituiu o Simples Nacional como uma forma simplificada de recolhimento de tributos e contribuições, colocada à disposição das pessoas jurídicas que se enquadrem na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, mediante imposição de regime único de arrecadação, inclusive das obrigações acessórias, chamado de Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições.

Por meio desse regime, o optante pelo Simples Nacional recolherá de maneira unificada, mensalmente, por meio de documento único de arrecadação, o imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ), o IPI, a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), a contribuição para o PIS/PASEP, a contribuição patronal previdenciária (CPP) destinada a seguridade social, o ICMS e o ISS, conforme disposto no artigo 13 da Lei Complementar n. 123/2006 (BRASIL, 2006).

Cumprir destacar que, na forma do § 1º do mencionado artigo, não estão abrangidos na guia única de recolhimento, os impostos devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, quais sejam: imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários (IOF); o imposto sobre importação de produtos estrangeiros (II); imposto sobre a exportação,

para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); ITR; imposto de renda relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável; imposto de renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente; e imposto de renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas.

Além dos impostos, também não estão abrangidos na guia única de recolhimento as seguintes contribuições: contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira (CPMF); contribuição para o fundo de garantia do tempo de serviço (FGTS); contribuição para manutenção da seguridade social, relativa ao trabalhador; contribuição para a seguridade social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual; contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e IPI incidentes na importação de bens e serviços.

Além desses impostos e contribuições, ainda não estão abrangidos na guia única de recolhimento, o ICMS devido nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária; o ICMS devido por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, em razão de legislação estadual ou distrital; o ICMS devido na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização; o ICMS devido por ocasião do desembaraço aduaneiro; o ICMS devido na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal; o ICMS devido na operação ou prestação sem uso de documento fiscal; o ICMS devido nas operações com mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, bem assim do valor relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal, nos termos da legislação estadual ou distrital.

Outrossim, não estão sujeitos ao recolhimento em guia única, o ISS devido em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte e na importação de serviços, além dos demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos municípios, não relacionados especificamente.

Outra premissa importante de ser registrada é que, nos termos do artigo 23 da Lei Complementar n. 123/2006 (BRASIL, 2006), as empresas optantes pelo

Simples Nacional não terão direito à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidas pelo Simples Nacional.

Conhecidos os aspectos gerais do Simples Nacional, passa-se a analisar a (in)constitucionalidade da cobrança do DIFAL do ICMS das empresas optantes pelo Simples Nacional, ao adquirir mercadorias ou serviços em operações interestaduais.

3.2.1 Da (in)constitucionalidade do recolhimento do DIFAL por optantes do Simples Nacional

Inicialmente, cumpre rememorar que o DIFAL, introduzido pela Emenda Constitucional n. 87/2015 (BRASIL, 2015b), foi instituído com o objetivo de, nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais, contribuintes ou não do ICMS, impor a partilha da receita oriunda do ICMS entre o Estado de origem e o Estado de destino, sendo que ao Estado de origem caberá a alíquota interestadual, fixada pelo Senado Federal por meio de Resolução, e ao Estado de destino, o valor correspondente ao DIFAL.

Giza-se que essa foi a medida encontrada pelo Congresso Nacional para frear o crescimento da guerra fiscal no âmbito do ICMS ocorrida entre os Estados.

Assim, de acordo com as regras que modificaram o artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), quando os consumidores finais realizam operações interestaduais, o ICMS pertencente ao Estado de origem será calculado com base nas alíquotas interestaduais, fixadas pelo Senado Federal. Já ao Estado de destino caberá a parcela do ICMS correspondente à diferença entre a sua alíquota interna (alíquota de destino) e a alíquota interestadual, ou seja, o DIFAL.

Utilizando do compêndio de Gustavo Brigagão (2018, s.p.), tem-se que o DIFAL de ICMS somente é devido nas operações em que remetente e destinatário estão em Estados diferentes e que destinem mercadorias ou serviços a consumidor final. Quando as operações envolvam mercadorias destinadas ao comércio ou à indústria, ou seja, que não se destinam ao consumo final de quem as adquire, cabe ao Estado de destino arrecadar o ICMS na saída interna desses bens (após o comércio ou industrialização), aplicando-se a alíquota interna desse Estado.

Traçadas essas considerações sobre o DIFAL, principalmente no que tange a sua hipótese de incidência, passa-se a analisar a sua aplicabilidade às empresas

optantes pelo Simples Nacional, ou seja, se, nas operações interestaduais, as empresas optantes pelo Simples Nacional devem ou não recolher o ICMS quando destinem bens ou serviços a consumidor final, nos termos das modificações introduzidas pela EC n. 87/15.

Referida análise faz-se necessária em razão da regulamentação da EC n. 87/15 introduzida pelo Convênio ICMS 93/2015 (BRASIL, 2015a). Esse Convênio inseriu regramento específico atinente às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, ao impor a obrigação dessas empresas pelo recolhimento do DIFAL nas operações interestaduais, consoante estabelece a Cláusula Nona, que conta com a seguinte redação:

Aplicam-se as disposições deste convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino (BRASIL, 2015a).

Poucos meses após a vigência do Convênio em questão, especificamente em 29 de janeiro de 2016, foi proposta Ação Direta de Inconstitucionalidade, tombada sob o n. 5464 (BRASIL, 2016a), de autoria do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), buscando a declaração de inconstitucionalidade da Cláusula Nona do Convênio. Alegou-se que o CONFAZ não teria competência, por meio de Convênio, para deliberar sobre a tributação das microempresas e empresas de pequeno porte, posto que a própria Constituição (BRASIL, 1988), em seu artigo 146, inciso III, exigir a edição de lei complementar para definir tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive no que diz respeito à imposição de regimes especiais ou simplificados de ICMS.

Argumentou-se, ainda, na mencionada ADI, que a Lei Complementar n. 123/2006 (BRASIL, 2006) foi instituída com o intuito de conferir tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, para as quais restou estabelecido que o ICMS estaria incluído no tratamento jurídico-tributário e mais benéfico, cujo recolhimento é único, com a ressalva das exceções expostas anteriormente.

Assim, os tributos são cálculos pela aplicação de uma alíquota única apurada sobre a receita bruta mensal e não há a incidência de ICMS em cada operação realizada, e sim um fato gerador único, verificado ao final de cada mês-calendário. Por isso, defendeu-se que mencionada lei limita o poder de tributar e evita surpresas ao contribuinte.

Asseverou-se, também, que a edição do Convênio alterou a sistemática do ICMS, inclusive para os optantes pelo Simples Nacional, o que acabou por desprestigiar essas empresas e afetá-las desfavoravelmente, principalmente por implantar a cobrança do DIFAL, o que retirou das microempresas e empresas de pequeno porte, optantes pelo Simples Nacional, o direito à cobrança tributária unificada.

Por fim, argumentou-se, pela defesa da inconstitucionalidade do Convênio, já que qualquer alteração relativa ao ICMS daquelas empresas optantes pelo Simples Nacional dependeria de lei complementar.

Por sua vez, o CONFAZ, em suma, defendeu a constitucionalidade da norma atacada, em decorrência da EC n. 87/15 não ter estabelecido qualquer ressalva quanto ao remetente das operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, logo não há regra expressa quanto à inaplicabilidade da EC n. 87/15 aos optantes pelo Simples Nacional.

O Ministro Relator, Dias Toffoli (BRASIL, 2016a), ao decidir pela concessão da liminar, entendeu que:

Os elementos até então colacionados, no entanto, permitem a concessão de liminar, *ad referendum* do plenário, tão somente em relação à cláusula nona do referido convênio, objeto da presente ação direta. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, a pretexto de regulamentar as normas introduzidas pela Emenda Constitucional nº 87/2015, ao determinar a aplicação das disposições do convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e pelas Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional -, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino, acabou por invadir campo próprio de lei complementar, incorrendo em patente vício de inconstitucionalidade.

O relator ainda completou estabelecendo um comparativo no seguinte sentido: se é verdade que a EC n. 87/15 uniformizou as regras de exigência do ICMS em operações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor

final, contribuinte ou não, fixando a adoção da alíquota interestadual ao Estado de origem e o DIFAL ao Estado de destino, não é menos verdade que o artigo 146, III, d, da CF (BRASIL, 1988) estabelece o cabimento de lei complementar com a finalidade de definir tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

Porquanto, pelas razões acima expostas e por decisão do STF, a eficácia da cláusula nona do Convênio ICMS 93/2015 (BRASIL, 2015a) encontra-se suspensa até o julgamento final da ADI n. 5464 (BRASIL, 2016a). Giza-se que o julgamento de referida ação está suspenso em decorrência do pedido de vista do ministro Gilmar Mendes, porém já votou pela declaração da inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL nas operações interestaduais de consumidor final o ministro relator Dias Toffoli.

Pouco após a propositura da ADI n. 5464 (BRASIL, 2016a), a Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABCOMM) ajuizou outra ADI, dessa vez tombada sob o nº 5469 (BRASIL, 2016b), de 05 de fevereiro de 2016, na qual, dentro outros dispositivos, também questionou a constitucionalidade da Cláusula Nona do Convênio ICMS 93/15 (BRASIL, 2015a).

Nessa ADI, novamente o foco foi debater a exigência de lei complementar para tratar de questões como base de cálculo, contribuinte, tratamento tributário diferente e favorecido a empresas de pequeno porte.

Sob o argumento de afronta ao princípio da legalidade, defendeu-se que o Convênio em questão apoderou competência de matéria atribuída pela CF à lei complementar. Assim, haveria ofensa ao artigo 146, III, “a”, da CF (BRASIL, 1988), no que diz respeito à definição dos contribuintes do tributo, já que o CONFAZ, ao incluir os optantes do Simples Nacional como contribuintes do DIFAL, acabou por definir regra de competência de lei complementar.

Ademais, também fere a legalidade do disposto no artigo 146, III, “d”, da CF (BRASIL, 1988), posto que trata de contribuintes optantes do Simples, que possuem tratamento tributário diferenciado e favorecido, que só pode ser definido por meio de lei complementar.

Assim, em resumo, pugnou-se pela inconstitucionalidade da Cláusula Nona do Convênio, posto que, ao incluir os optantes pelo Simples na sistemática do recolhimento do DIFAL, mergulhou no campo exclusivo de lei complementar.

Cumprido destacar que ambas ADIs ainda estão tramitando no STF e, portanto, ainda não se tem uma decisão de mérito quanto à (in)constitucionalidade da Cláusula Nona do Convênio ICMS 93/15 (BRASIL, 2015a), no que diz respeito à aplicabilidade do DIFAL nas operações interestaduais às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional.

É importante registrar que a discussão sobre a incidência do diferencial de alíquota de ICMS para as empresas optantes pelo Simples Nacional no STF teve início no ano de 2010, com o Recurso Extraordinário nº 632.783-RO (BRASIL, 2010a). O caso teve repercussão geral (Tema 517) (BRASIL, 2010c) conhecida pelo Ministro Relator Joaquim Barbosa em 2012 (BRASIL, 2012e) com a seguinte ementa:

Tributário. Imposto Sobre Circulação De Mercadorias E Prestação De Serviços De Comunicação E De Transporte Intermunicipal E Interestadual. Aplicação De Metodologia De Cálculo Conhecida Como Diferencial De Alíquota À Empresa Optante Pelo Simples Nacional. Alegada Usurpação Da Competência Da União Para Estabelecer O Tratamento Favorecido Das Micro E Das Pequenas Empresas (Art. 146-A Da Constituição) E Da Regra Da Não-Cumulatividade (Art. 155, § 2º Da Constituição). Encaminhamento De Proposta Pela Existência De Repercussão Geral.
Tem repercussão geral a discussão sobre a cobrança do ICMS de empresa optante pelo SIMPLES NACIONAL, na modalidade de cálculo conhecido como diferencial de alíquota.

Ocorre que houve a substituição do referido recurso, conhecido como recurso-paradigma, da sistemática da repercussão geral, para o Recurso Extraordinário nº 970.821 RS, de 16 de maio de 2016 (BRASIL, 2016d).

No mencionado RE, a discussão é permeada pela aplicabilidade ou não do DIFAL para os optantes pelo Simples na condição de intermediários na cadeia produtiva, ou seja, como revendedores de mercadorias. Nesses casos, em que há revenda de mercadoria, tem-se interpretado que a empresa optante do Simples, nos termos do artigo 13, § 1º, XIII, alínea “g”, da LC n. 123/2006 (BRASIL, 2006), estaria obrigada a recolher, como forma de “antecipação”, parcela do ICMS por ela devida, calculada com base na diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Ocorre que, consoante ensinamentos de Gustavo Brigagão (2018, s.p.), caso prevalecesse essa interpretação, ou seja, caso houvesse antecipação tributária, “o

valor do imposto recolhido nessas condições deveria ser necessariamente deduzido dos valores futuramente devidos pelo contribuinte”. Porém, não é o que ocorre.

Ora, a LC n. 123/2006, em seu artigo 23 (BRASIL, 2006), expressamente prevê a proibição de apropriação e transferência de créditos relativos ao ICMS e às contribuições abrangidas pela sistemática do Simples Nacional, “[...] o que não lhes permite abater o imposto supostamente antecipado do devido nas operações seguintes” (BRIGAGÃO, 2018, s.p.).

Para o mesmo autor, tal regra é complementada pelo disposto no parágrafo único, inciso III, do artigo 146 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), o qual prevê que, na instituição do regime único de arrecadação, o sistema de recolhimento será unificado e centralizado, o que torna inconstitucional a interpretação do artigo 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, da LC n. 123/2006 (BRASIL, 2006) como sistema de antecipação de ICMS.

Contrariando o entendimento emanado pelo mencionado autor, o relator do RE n. 970.821 (BRASIL, 2016d), ministro Edson Fachin, entendeu ser constitucional a cobrança do DIFAL, justamente por entender que o artigo 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, da LC n. 123/2006 (BRASIL, 2006) autoriza o recolhimento. Argumentou no sentido de ser opcional a adesão ao Simples Nacional, de modo que o contribuinte arque com os ônus e bônus pela sua escolha.

Contrariando o relator, o ministro Alexandre de Moraes defendeu ser inconstitucional a cobrança do diferencial de alíquota das empresas optantes pelo Simples, posto que aumentaria demasiadamente a carga tributária, desnaturando o regramento constitucional pelo tratamento tributário diferenciado e favorecido.

Nesse sentido, argumentou o mesmo ministro que, em decorrência de as microempresas e empresas de pequeno porte pagarem, por meio de guia unificada, todos os tributos e contribuições, a legislação que instituiu o Simples vedou o sistema de compensação de créditos, nos termos do artigo 23 da LC n. 123/2006 (BRASIL, 2006).

Inclusive, cumpre registrar que o ministro Alexandre de Moraes já sinalizou no sentido de entender inconstitucional tanto a cobrança do DIFAL aos optantes pelo Simples quando atuam como intermediadores na cadeia produtiva, como quando estes atuam como consumidores finais.

Acompanharam o voto divergente inaugurado pelo ministro Alexandre de Moraes, os ministros Luís Roberto Barroso, Cármen Lúcia e Ricardo Lewandowski,

defendendo todos pela inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL das empresas optantes pelo Simples na qualidade de revendedoras.

Nesse sentido, Luís Roberto Barroso entendeu que, eventual entendimento diverso do adotado, elevaria os custos em desfavor das empresas optantes pelo Simples Nacional, posto que essas empresas, caso pagassem antecipadamente o DIFAL, não fariam jus ao crédito decorrente dessa antecipação, o que implicaria em regime jurídico menos favorecido do que o imposto às empresas não optantes pelo Simples, já que estas podem se valer do creditamento do ICMS já recolhido.

Sintetizando os argumentos encampados pelos ministros, Amal Nasrallah (2017, s.p.), entabula, dentre outros, como argumentos para afastar a imposição do DIFAL aos optantes pelo Simples, que:

- a) As hipóteses de antecipação do recolhimento do ICMS referente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual é inaplicável ao Simples, quando as normas que as instituíram deixam de disciplinar a forma de compensação quanto à cobrança da diferença para essas empresas.
- b) Inexistindo norma acerca da compensação créditos cobrados, há violação ao princípio constitucional da não cumulatividade (art. 155, §2º, inciso I, da CR/88).

Por isso, entende a autora que, caso prevaleça a tese da obrigação do recolhimento do DIFAL pelas empresas optantes pelo Simples, dois direitos constitucionais seriam afetados: a capacidade contributiva (não-cumulatividade) e a criação de condições para o aumento da oferta de emprego e de mercado fornecedor equilibrado, ideais norteadores das pequenas empresas.

Nota-se, portanto, que há uma tendência majoritária na doutrina pela adoção da inconstitucionalidade do DIFAL aos optantes do Simples Nacional, principalmente em razão da normatização do CONFAZ não ter natureza de lei complementar, a qual é exigida para alterar o regramento da Lei Complementar n. 123/06 e, como se não bastasse, a sistemática introduzida pela Lei Complementar n. 123/06 visa conferir um tratamento simplificado e diferenciado ao optante do Simples Nacional, o que restaria mitigado caso fosse exigido o pagamento do DIFAL para este.

CONCLUSÃO

Pelas elucidações feitas no transcorrer de todo o trabalho, tem-se que os Estados e o Distrito Federal, ao desempenharem suas competências tributárias, conferidas em decorrência da opção do constituinte pela forma federativa, podem instituir o ICMS, bem como podem conceder incentivos fiscais ligados ao mesmo imposto. Trata-se de competências tidas como faces de uma mesma moeda.

Embora a instituição da forma federativa tenha por pressuposto a concessão de autonomia aos entes federados, a distribuição de competências, especialmente com relação às tributárias, não foi suficiente para conferir autonomia aos entes, razão pela qual o constituinte também previu a repartição de receitas tributárias como forma de amenizar a escassez de receita dos entes, ocorrendo tanto a partilha de receita de produto arrecadado entre unidades federativas distintas, como destinação de parcela do tributo arrecadado aos fundos de participação. Trata-se de nítida tentativa de equilibrar as arrecadações na medida das necessidades de cada um.

Ocorre que, com relação à repartição de receita, embora haja jurisprudência do STF no sentido de que os Municípios não podem ser prejudicados pelos incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, devendo as benesses ficarem restritas à parcela pertencente exclusivamente ao Estado concedente, é certo que recente decisão proferida pela referida Corte tem causado controvérsias nesse posicionamento.

Apesar disso, analisando a controvérsia do ponto de vista do federalismo instituído pela Constituição Federal de 1988, a fim de respeitar a autonomia dos entes federados, o entendimento anteriormente emanado pelo STF parece ser mais lógico, especialmente em decorrência da realidade de muitos Municípios brasileiros, os quais basicamente sobrevivem de repasses do Fundo de Participação.

A polêmica não se restringe apenas a repartição de receita. A concessão de incentivos fiscais demanda atendimento a uma gama de requisitos previstos constitucionalmente e em leis esparsas. Isso porque, a concessão de incentivos fiscais é medida autêntica quando instituída levando em consideração os princípios constitucionais, os fundamentos da República Federativa e as finalidades da ordem

econômica estampados na Constituição Federal, bem como em observância ao regramento infraconstitucional.

Ocorre que, a maioria dos Estados não se atenta aos referidos requisitos, lançando mão de receita de forma ilegal, sem observância das legislações pertinentes, o que tem cominado no aumento desenfreado da guerra fiscal e, conseqüentemente, no reconhecimento da inconstitucionalidade de muitos incentivos fiscais concedidos à mingua da lei.

Ora, esses entes federados, detentores de competência tributária, especificamente no que diz respeito aos Estados e o Distrito Federal, no exercício da competência para instituir ICMS, concedem incentivos fiscais com a finalidade de angariar investimentos em seus territórios e, em que pese esses incentivos representem redução da arrecadação tributária referente ao mencionado imposto, devem, em contrapartida, transferir ao particular a consecução dos objetivos constitucionais incumbidos ao Estado.

Ocorre que, conforme dito acima, muitos desses incentivos são concedidos em desobediência aos preceitos constitucionais e infraconstitucionais, especialmente no que diz respeito a observância da unanimidade na celebração de convênios entre os Estados e o Distrito Federal previamente à concessão desses incentivos, medida esta que tem contribuído com a proliferação da guerra fiscal e de seus efeitos devastadores para a economia e para o desenvolvimento socioeconômico do país.

Com a finalidade de regularizar os incentivos fiscais concedidos à mingua da legislação, o Congresso Nacional, ao editar a Lei Complementar n. 160, de 07 de agosto de 2017, chancelou referidos incentivos concedidos irregularmente, ganhando amparo, inclusive do CONFAZ, por meio da edição do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, o que acabou por regularizar os benefícios e isenções concedidos em desrespeito às determinações constitucionais e legais.

Em que pese a tentativa de mitigar os efeitos da guerra fiscal com a chancela dos incentivos fiscais concedidos irregularmente, as disputas entre os Estados no que tange ao ICMS continuaram a existir. Isso porque, a guerra fiscal não se restringe às concessões irregulares.

Com o avanço do *e-commerce* surgiram novas disputas relacionadas a arrecadação de ICMS entre os Estados. Isso se deu, principalmente, em decorrência da sistemática constitucional no sentido de que nas operações interestaduais

envolvendo contribuintes de ICMS, o produto da arrecadação caberia ao Estado de origem e ao Estado de destino caberia o diferencial existente entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual, enquanto que nas operações envolvendo destinatário não contribuinte, o Estado de origem ficaria com a alíquota interna, enquanto que o Estado de destino nada receberia.

Em decorrência dessa injusta divisão imposta pela Constituição, especialmente no que tange aos destinatários não contribuintes, já que o Estado de destino nada lucraria com as vendas não presenciais, diversos Estados celebraram o Protocolo ICMS 21/2011, no qual estabeleceram que o produto da arrecadação de ICMS nas vendas *e-commerce* deveria ser partilhado entre o Estado de origem e o Estado de destino.

Ocorre que, além do referido Protocolo ter vigência exclusivamente entre os Estados signatários, este não foi capaz de frear os avanços da guerra fiscal, principalmente em razão dos Estados signatários não sediarem os estabelecimentos virtuais que realizam a venda remota de mercadorias.

Além da baixa eficácia no combate a guerra fiscal, o Protocolo ICMS 21/11 ainda foi declarado inconstitucional pelo STF no ano de 2014. Nesse contexto, buscando neutralizar os efeitos da guerra fiscal, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 87/2015, alterando a sistemática de repartição do ICMS nas operações interestaduais.

Assim, a partir da EC, nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final localizado em outro Estado, seja contribuinte ou não do ICMS, ao Estado de origem será devido o imposto relativo à alíquota interestadual, enquanto ao Estado de destino será devido o diferencial de alíquota (DIFAL), compreendido pela diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Pouco após a entrada em vigor da mencionada Emenda Constitucional, o CONFAZ editou o Convênio ICMS 93/15, com o intuito de trazer normas procedimentais referente às operações e prestações com destino de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.

Dentre as normas procedimentais, referido Convênio introduziu a obrigatoriedade das microempresas e empresas de pequeno porte em recolher o DIFAL nas suas operações interestaduais.

Em razão dessa regra, o Convênio foi objeto de questionamentos judicial, por meio de Ações Diretas de Inconstitucionalidade, nas quais busca-se a sua inconstitucionalidade em razão de criar regramento relativo à matéria tributária de competência exclusiva de lei complementar. Isso porque, segundo previsto na Constituição Federal (artigo 146, III, “d”), competiria a lei complementar trazer modificações no âmbito do tratamento tributário diferenciado e favorecido concedido às empresas optantes pelo Simples Nacional.

Fato é que o regramento introduzido pelo Convênio, que afetou os optantes pelo Simples Nacional, está suspenso, em decorrência da liminar concedida no julgamento de uma das Ações Direta de Inconstitucionalidade.

Porém, em que pese a suspensão da eficácia da norma proveniente do Convênio, muitos Estados têm efetuado a cobrança do DIFAL nas operações interestaduais envolvendo empresas optantes pelo Simples Nacional, obrigando àqueles que discordam dessa medida a ajuizarem ações judiciais visando reaver os valores referente ao diferencial de alíquota pagos em favor do Estado, o que tem contribuído para o aumento do número de ações nesse sentido.

Dito isso, tem-se que, conforme proposto, este trabalho teve por objeto a análise dos incentivos fiscais e da guerra fiscal, especificamente quanto ao ICMS, tendo como objetivo estudar as consequências advindas com as modificações introduzidas pela Emenda Constitucional n. 87/15, sobretudo no que diz respeito à sistemática do DIFAL, a fim de apurar se esta foi suficiente para mitigar os efeitos da guerra fiscal do ICMS, bem como avaliar as consequências dessas modificações aos optantes do Simples Nacional.

Do estudo correspondente ao tema proposto, foi possível constatar que, em que pese as inúmeras tentativas de solucionar os problemas da guerra fiscal, especialmente com a edição da Lei Complementar n. 160/17 e da Emenda Constitucional n. 87/15, houve um aumento das ações judiciais, ora questionando incentivos fiscais concedidos irregularmente, ora para questionar procedimentos adotados pelos Estados de destino para burlar o sistema constitucional adotado nas operações interestaduais.

Fato é que a promulgação da EC e regulação trazida pelo Convênio ICMS 93/15 afetou consideravelmente as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, posto que estas se viram obrigadas a recolher o

DIFAL nas operações interestaduais, muito embora a Lei Complementar n. 123/06 estabeleça um tratamento diferenciado e favorecido para estas empresas.

Outrossim, aquilo que seria para neutralizar os efeitos da guerra fiscal e até mesmo contribuir para conferir acalento ao Judiciário no que se refere a essas questões, tem forçado as empresas optantes pelo Simples a buscarem refúgio no Judiciário, a fim de fazer valer a suspensão conferida liminarmente à Cláusula Nona do mencionado Convênio, sob pena de serem coagidas a recolher o DIFAL nas operações interestaduais.

Atendendo ao problema central da pesquisa, observou-se que, em que pese a princípio a sistemática introduzida pela EC n. 87/15 tenha mitigado os efeitos da guerra fiscal, a regulamentação introduzida pelo CONFAZ por meio do Convênio ICMS 93/15 desencadeou ações diretas de inconstitucionalidade sobretudo quanto à sua aplicabilidade às microempresas e empresas de pequeno porte, ou seja, seriam os optantes do Simples Nacional obrigados a recolher o DIFAL ou não nas operações interestaduais.

Disso decorre que a primeira hipótese foi confirmada, visto que as modificações introduzidas pela EC n. 87/15 com relação ao diferencial de alíquota foram suficientes para minimizar os efeitos da guerra fiscal do ICMS. Já com relação à segunda hipótese lançada, esta não foi confirmada, já que, após a promulgação da EC n. 87/15, o CONFAZ editou o Convênio ICMS 93/15 que trouxe consequências diretas aos optantes pelo Simples Nacional, já que estes, por meio desse convênio, estariam obrigados ao recolhimento do DIFAL nas operações interestaduais. Conforme visto, muito embora a aplicabilidade do Convênio esteja suspensa, os Estados, no mais das vezes, têm cobrado o DIFAL nesses casos, o que tem contribuído para o ajuizamento de ações judiciais pelos optantes do Simples Nacional para reaver os valores referente ao DIFAL pagos em favor do Estado.

Por fim, espera-se ter demonstrado que, em decorrência das nuances prevista na Constituição Federal, sobretudo com relação à repartição de receitas e à competência tributária, a concessão de incentivos fiscais requer absoluta atenção aos regramentos constitucionais e, como se não bastasse, em decorrência dos feitos negativos surgidos com a guerra fiscal do ICMS, necessário se faz atentar às modificações introduzidas pela EC n. 87/15 com relação à existência do DIFAL nas operações interestaduais, as quais, em razão das normas do CONFAZ, afetaram diretamente os optantes pelo Simples Nacional, que passaram a ser obrigados ao

recolhimento do DIFAL, em que pese parem ações judiciais discutindo a sua constitucionalidade.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 8. ed. rev., atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: RT, 1968.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 17-68.

BARROSO, Luís Roberto. Modalidades de intervenção do estado na ordem econômica – Regime jurídico da sociedade de economia mista – Inocorrência de abuso de poder econômico. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 94, n.343, p.293-312, jul./set, 1998. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/47188/45618>>. Acesso em 10 dez. 2018.

BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. Série Doutrina Tributária. v. IX

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). *Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015a*: Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15>. Acesso em: 11 jan. 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). *Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017a*: Dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstuições. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17>. Acesso em: 08 jan. 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). *Convênio ICMS 191, de 15 de dezembro de 2017b*: Altera o Convênio ICMS 153/15, que dispõe sobre a aplicação dos benefícios fiscais da isenção de ICMS e da redução da base de cálculo de ICMS autorizados por meio de convênios ICMS às operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a

consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.
Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV191_17>. Acesso em: 11 jan. 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). *Convênio ICMS 51, de 10 de julho de 2018a*: Altera o Convênio ICMS 190/17, que dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstuições. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV051_18>. Acesso em: 08 jan. 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). *Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011*: Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remente. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021_112>. Acesso em: 10 jan. 2019.

BRASIL. Ministério da Justiça. *Consulta nº 0038/99*. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Conselheiro Marcelo Calliari. Brasília, 22 mar. 2000a. Disponível em: <<http://www.institutosarlo.com.br/pdfs-novos/6.%20Parecer%20CADE%20Consulta%20Guerra%20Fiscal%20e%20Concor%C3%Aancia.pdf>>. Acesso em 09 jan. 2019.

BRASIL. Ministério Público Federal. Procuradoria-Geral da República. *Manifestação nº 16.739/2017-AsJConst/SAJ/PGR*. Brasília, 09 fev. 2017c. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=311203728&ext=.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2019.

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891*.

Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 22 set. 2018.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 22 set. 2018.

BRASIL. Presidência da República. *Emenda constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003*: Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em 14 jan. 2019.

BRASIL. Presidência da República. *Emenda constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015b*: Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm>. Acesso em 28 dez. 2018.

BRASIL. *Lei complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975*: Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em 15 dez. 2018.

BRASIL. *Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*: Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 26 dez. 2018.

BRASIL. *Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000b*: Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 13 dez. 2018.

BRASIL. *Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006*: Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 14 jan. 2019.

BRASIL. *Lei complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017d*: Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm>. Acesso em 08 jan. 2019.

BRASIL. Senado Federal. *Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989*: Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de

Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/CA4753C80931679103256812004B9DA7>>. Acesso em 10 jan. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso em mandado de segurança nº 39.554 CE*. Relator Ministro Herman Benjamin. Brasília, 04 abr 2013. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23336318/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-39554-ce-2012-0241391-0-stj?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 03 jan. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade nº 4628-DF*. Relator Ministro Luiz Fux. Brasília, 17 de set 2014a. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+4628%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+4628%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/beywkxd>>. Acesso em: 10 jan. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade nº 4713-DF*. Relator Ministro Luiz Fux. Brasília 17 de set. 2014b. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4191358>>. Acesso em: 10 jan. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade nº 4.481-PR*. Relator Min. Roberto Barroso. Brasília, 11 mar 2015c. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8494796>>. Acesso em 29 dez. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade nº 5464-DF*. Relator Min. Dias Toffoli. Brasília, 29 jan. 2016a. Disponível em: <<https://sistemas.stf.jus.br/peticionamento/visualizarProcesso/4918380/1>>. Acesso em: 11 jan. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade nº 5469-DF*. Relator Min. Dias Toffoli. Brasília, 02 fev. 2016b. Disponível em: <<https://sistemas.stf.jus.br/peticionamento/visualizarProcesso/4922493/1>>. Acesso em: 11 jan. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade nº 5.902-AM*. Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília, 26 de fev. 2018b. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5360093>>. Acesso em: 09 jan. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Proposta de súmula vinculante nº 69*. Autoria do Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 23 abr. 2012f. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=4239018&tipoApp=.pdf>>. Acesso em 08 jan. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário (RE) 705.423 / SE - Sergipe*. Relator Ministro Edson Fachin. Brasília, 23 nov. 2016c. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ES>>

CLA%2E+E+705423%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+705423%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/dxkua2k>. Acesso em: 07 nov. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário (RE) 572.762 / SC – Santa Catarina*. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 18 jun. 2008. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+572762%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+572762%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a8dwkpv>>. Acesso em 07 nov. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário (RE) 632.783 RO – Rondônia*. Relator Ministro Edson Fachin. Brasília, 20 nov. 2010a. Disponível em: <<https://sistemas.stf.jus.br/peticionamento/visualizarProcesso/3991009/1>>. Acesso em: 15 jan. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário (RE) 970.821 RS – Rio Grande do Sul*. Relator Ministro Edson Fachin. Brasília, 16 mai. 2016d. Disponível em: <<https://sistemas.stf.jus.br/peticionamento/visualizarProcesso/4983092/1>>. Acesso em: 15 jan. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Repercussão geral em recurso extraordinário (RGRE) 632.783 RO*. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 02 de fev. 2012e. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/311629364/repercussao-geral-no-recurso-extraordinario-rg-re-632783-ro-rondonia>>. Acesso em: 15 jan. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema 42 de Repercussão Geral*. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 28 de nov. 20. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2579935&numeroProcesso=572762&classeProcesso=RE&numeroTema=42>>. Acesso em: 02 mar. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema 517 de Repercussão Geral*. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 20 de nov. 2010c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3991009&numeroProcesso=632783&classeProcesso=RE&numeroTema=517>>. Acesso em: 02 mar. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema 653 de Repercussão Geral*. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 13 de ago. 2012f. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4284492&numeroProcesso=705423&classeProcesso=RE&numeroTema=653>>. Acesso em: 02 mar. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula vinculante nº 30*. Brasília, 3 fev. 2010b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>>. Acesso em 03 dez. 2018.

BRIGAGÃO, Gustavo. Difal e o simples nacional não podem conviver. *Revista Consultor Jurídico*. Publicação em 26 set 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-set-26/consultor-tributario-difal-simples-nacional-nao-podem-conviver>>. Acesso em: 14 jan. 2019.

BRITO, Márcio Renato Espírito Santo de. A diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os estados. *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIII, n. 72, jan 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7073>. Acesso em 26 dez. 2018.

CARNEIRO, Luiz Orlando. *STF não edita súmula vinculante há um ano*. Jota: 26 jun 2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/justica/stf-nao-edita-sumula-vinculante-26062017>>. Acesso em: 08 jan. 2019.

CARRAZZA, Roque Antônio. Princípio federativo e tributação. In: CARRAZZA, Roque Antônio (org.). *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed., rev., ampli. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017; p. 152-191.

CARRAZZA, Roque Antônio. Competência tributação – definição - características. In: CARRAZZA, Roque Antônio (org.). *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed., rev., ampli. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017; p. 593-844.

CARVALHO, Osvaldo Santos de.; MARTINES, Tatiana. Os impactos da emenda constitucional 87/15 e do convênio ICMS 93/15 nas operações interestaduais e benefícios fiscais. *Instituto Brasileiro de Estudos Tributários*. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/wp-content/uploads/2016/06/Osvaldo-Santos-de-Carvalho-e-Tatiana-Martines.pdf>>. Acesso em: 11 jan. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. A Concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: CARVALHO, Paulo de Barros; e MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014; p. 25-98.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015; p. 221-394 e 612-621.

CHIESA, Clélio; MOSELE, Ariana. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços ICMS após a emenda constitucional nº 87 de 2015. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, Ano 25, V. 135, IV TRIM, p. 35-49, 2018. Disponível em: <<http://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/8>>. Acesso em 10 jan. 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Ed., 2007; p. 347-354.

CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001.

CONTI, José Maurício. Benefícios fiscais, partilha receitas e a “súmula-fantasma” do STF. *In: Consultor Jurídico*. Publicada em 13.12.2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-dez-13/beneficios-fiscais-partilha-receitas-sumula-fantasma-stf>>. Acesso em 11 nov. 2018.

CONTEPELLI, Ernani. *Solidariedade social tributária*. São Paulo: Almedina Brasil, 2010.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Intervenção no domínio econômico: conceitos e instrumentos. *RVMD*. Brasília, v.7, nº 2, p. 19-50, Jul-Dez, 2013. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/viewFile/4475/3145>>. Acesso em 10 dez. 2018.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.

CORREIA NETO, Celso de Barros; SANTOS, Paula Gonçalves Ferreira. Supremo decide quem deve suportar os impactos dos benefícios fiscais federais. *In: Consultor Jurídico*. Publicada em 24.11.2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-nov-24/supremo-decide-quem-suportar-impactos-beneficios-fiscais>>. Acesso em: 03 dez. 2018.

CORREIA NETO, Celso de Barros; MONTENEGRO, Evanderson R. Pina; CORDEIRO, Kamila de Araújo. A guerra fiscal em ICMS e o papel do Supremo Tribunal Federal: precedentes e desafios atuais. *Economic Analysis Of Law Review: Revista da Universidade Católica de Brasília (UCB)*, Brasília, v. 9, nº 2, p. 35-56, maio-agosto, 2018. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/download/9345/pdf>>. Acesso em: 29 dez. 2018.

ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Ed., 2007; p. 37-66.

ELALI, André de Souza Dantas. *Tributação e desenvolvimento econômico regional: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*. (Dissertação de Mestrado em Direito). São Paulo: Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2006. Disponível em: <<http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/1104>>. Acesso em: 02 dez. 2018.

ELIAS, Eduardo Arrieiro. Protocolo 21/11 piora guerra fiscal no e-commerce. *Revista Consultor Jurídico*. Publicação em 21 abr. 2011. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2011-abr-21/protocolo-2111-torna-guerra-fiscal-commerce-ainda-acirrada>>. Acesso em: 10 jan. 2019.

ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; e LEWIS, Sandra A. Lopes Barbon. *Responsabilidade social e incentivos fiscais*. São Paulo: Atlas, 2009.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. *Lições de direito econômico*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

FURTADO, Celso. Os desafios da nova geração. *Revista de Economia Política*, [s.l.], v. 2, n. 24, p.483-486, 2014. Disponível em: <<http://www.rep.org.br/PDF/96-1.PDF>>. Acesso em: 10 fev. 2019.

GADELHA, Gustavo de Paiva. *Isenção tributária: crise de paradigma do federalismo fiscal cooperativo*. Curitiba: Juruá, 2010.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 8. ed, rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias: incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. *Novos Horizontes da Tributação: Um Diálogo Luso-brasileiro*. Coimbra: Edições Almedina, 2012; p. 5-90.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Emenda que disciplina a incidência do ICMS sobre operações interestaduais. *Revista Consultor Jurídico*. Publicação em 23 abr 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-abr-23/betina-grupenmacher-emendaque-disciplina-incidencia-icms-operacoes-interestaduais>>. Acesso em 10 jan. 2019.

LAZARI, Rafael de. *Manual de Direito Constitucional*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017; p. 703-818.

LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. Série doutrina tributária. v. XVI.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015; p. 310-371.

MACHADO, Hugo de Brito. O regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015; p. 169-199.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015; p. 200-224.

MACHADO, Schubter de Farias. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015; p. 508-536.

MARQUES, Márcio Severo; CANHADAS, Fernando A. M. Benefícios de ICMS sem amparo em convênio – questões polêmicas. *In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015; p. 404-427.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. *In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra Fiscal: Reflexões sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2014; p. 1-24.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Isenções, incentivos e benefícios fiscais no ICMS em face da denominada guerra fiscal entre estados. *In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015; p. 225-243.

MASSO, Fabiano Del. *Direito econômico esquematizado*. 4. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016.

MELO, Álisson José Maia. Premissas para uma abordagem jurídica dos incentivos fiscais. *In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015; p. 54-90.

MELO, Fábio Soares de. Incentivos fiscais e segurança jurídica. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Ed., 2007; p. 137-162.

MELO, José Eduardo Soares de. *Dicionário de direito tributário: material e processual*. São Paulo: Saraiva, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. Incentivos fiscais de ICMS: aspectos críticos. *In: PEIXOTO, Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro (coord.). Curso de Direito Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005; p. 229-243.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Arts. 1ª a 17. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011; p. 43-177.

NASRALLAH, Amal. *O diferencial de alíquotas de optantes do simples pode ser declarado inconstitucional*. Publicado: 05 abr. 2017. Disponível em: <<http://tributarionosbastidores.com.br/2017/04/difal/>>. Acesso em: 15 jan. 2019.

OLIVEIRA, Júlio M. de; OLIVEIRA, Natália Mazieiro de. *A emenda constitucional nº 87/2015 e seus desdobramentos*. Jota. Publicação em 21 jan. 2016. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-emenda-constitucional-no-872015-e-seus-desdobramentos-21012016>>. Acesso em: 11 jan. 2019.

OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. *Federalismo e guerra fiscal: alguns aspectos, alguns casos*. São Paulo: Edições Pulsar, 2000.

PEREIRA, Fabiana Augusta de Araújo. *Tributação indutora e ICMS: impactos da guerra fiscal no federalismo brasileiro*. (Dissertação Mestrado em Direito). Pernambuco: Universidade Federal de Pernambuco, 2015. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/14912?mode=full>>. Acesso em: 03 jan. 2019.

PIVA, Sílvia Helena Gomes. *Incentivos fiscais: uma visão normativa*. Salvador: Editora JusPodivm, 2018.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Concessão de incentivos fiscais pela união e os reflexos nos valores repassados ao fundo de participação dos municípios. *Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, Ceará, v. 36, n. 2, p. 325-344, 2016. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/2413/4591>>. Acesso em: 27 out. 2018.

RIBEIRO, Maria de Fátima; VITA, Jonathan Barros. Concessão de Incentivos Fiscais pela União e os Reflexos nos Valores Repassados ao Fundo de Participação dos Municípios. *In: XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI*, 2016, Brasília. Direito Tributário Financeiro I. Florianópolis: CONPEDI, 2016. v. 1; p. 351-572.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Reflexos da tributação no desequilíbrio da livre concorrência. *In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. Novos Horizontes da Tributação: Um Diálogo Luso-brasileiro*. Coimbra: Edições Almedina, 2012; p. 205-323.

ROCHA, Renato de Amorim. *Modulação de efeitos em guerra fiscal de ICMS em face da aprovação da proposta de Súmula Vinculante n. 69*. Brasília: IDP/ EDB, 2017. 30 f. - Artigo. Instituto Brasiliense de Direito Público. Disponível em: <<http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/2396>>. Acesso em: 03 jan. 2019.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Desenvolvimento econômico e a jurisprudência do STF para o ICMS. *In: Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. Coordenadores: Ives Gandra da Silva Martins, André Elali e Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: MP Editora, 2007; p. 299-325.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Limites formais à concessão de incentivos fiscais. *In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015; p. 91-125.

SÃO PAULO (Estado). *Lei estadual nº 6.374, de 01 de março de 1989*: Dispõe sobre a instituição do ICMS. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html>>. Acesso em 26 dez. 2018.

SANTOS, Wellington. *ICMS - EC 87/2015: quais os cuidados necessários para o cálculo do DIFAL aplicado nas operações destinadas a não contribuintes?*. Publicado em 24 ago. 2018. Disponível em:

<<https://www.contabeis.com.br/artigos/4925/icms-ec-872015-qualis-os-cuidados-necessarios-para-o-calculo-do-difal-aplicado-nas-operacoes-destinadas-a-nao-contribuintes/>>. Acesso em: 10 jan. 2019.

SCAFF, Fernando Facury. Novas batalhas da guerra fiscal e a emenda constitucional 87. *Revista Consultor Jurídico*. Publicação em 21 abr 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-abr-21/contas-vista-novas-batalhas-guerra-fiscal-emenda-constitucional-87>>. Acesso em: 27 dez. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005; p. 471-491.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da.; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito Machado (coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015; p. 19-53.

TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.

TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A jurisprudência do STF sobre guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, ELALI, André, e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007; p. 125-136.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos fiscais e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MACHADO, Hugo de Brito Machado (coord.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Ed., 2007; p. 327-346.