



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

A insegurança jurídica gerada em decorrência da declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais de ICMS concedidos sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz)

Maria Júlia Knibel Cid

Rio de Janeiro
2016

MARIA JÚLIA KNIBEL CID

A insegurança jurídica gerada em decorrência da declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais de ICMS concedidos sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz)

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Mônica Areal

Néli Luiza C. Fetzner

Nelson C. Tavares Junior

Rafael Mario Iorio Filho

Rio de Janeiro
2016

A INSEGURANÇA JURÍDICA GERADA EM DECORRÊNCIA DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS CONCEDIDOS SEM PRÉVIA APROVAÇÃO EM CONVÊNIO CELEBRADO NO ÂMBITO DO CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ)

Maria Júlia Knibel Cid

Graduada pela Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Advogada.

Resumo: A Guerra Fiscal de ICMS nasce em virtude da concessão de benefícios fiscais sem amparo em Convênio celebrado no âmbito do Confaz. Trata-se de uma realidade federativa brasileira que levou ao ajuizamento de um grande número de ações judiciais. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, visando pacificar o entendimento pela inconstitucionalidade, editou a Proposta de Súmula Vinculante n. 69. No presente trabalho, serão apresentados os efeitos práticos da Guerra Fiscal de ICMS, bem como serão analisados os possíveis impactos da Súmula Vinculante caso venha a ser aprovada e a possibilidade de modulação de efeitos como meio de assegurar a segurança jurídica em face dos contribuintes do imposto. Por fim, também será abordado o Convênio ICMS n. 70/2014 e os obstáculos que impedem o alcance do seu principal objetivo de minimizar os impactos da declaração de inconstitucionalidade dos benefícios de ICMS sem amparo no Confaz.

Palavras-chave: Direito Constitucional. Direito Tributário. Guerra Fiscal. Precedentes Judiciais. Efeitos da declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais. Convênios Confaz. Proposta de Súmula Vinculante. Convênio ICMS n. 70/2014.

Sumário: Introdução. 1. Necessidade de modulação de efeitos nas declarações de inconstitucionalidade de benefícios fiscais: Críticas e Reflexões. 2. Os possíveis efeitos da aprovação da Proposta de Súmula Vinculante (PSV) n. 69. 3. Obstáculos intransponíveis à segurança jurídica mesmo após a da edição do Convênio ICMS n. 70/2014. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa científica discute a consequência da Guerra Fiscal no tocante à necessidade de pacificação da jurisprudência, bem como de regulamentação da modulação de efeitos nas declarações de inconstitucionalidade dos benefícios fiscais de ICMS concedidos sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz.

Tais benefícios são concedidos mediante lei por vezes em clara violação aos mecanismos de harmonização previstos na Constituição Federal, em um contexto de Guerra

Fiscal, onde há uma disputa entre os entes federativos pela atração de investimentos para seus territórios.

Em decorrência disso, foram ajuizadas ações declaratórias de inconstitucionalidade no âmbito do Supremo Tribunal Federal questionando a constitucionalidade dessas leis.

A questão ora discutida tem aplicação em face dos contribuintes de ICMS que usufruíram dos benefícios fiscais à época em que estavam amparados por leis em vigor e, portanto, gozavam de presunção de existência, validade e eficácia. Tais regras geraram expectativas legítimas para os contribuintes quanto ao seu cumprimento e os atos praticados durante a sua vigência merecem ser protegidos, principalmente albergados pelas noções intrínsecas ao conceito de segurança jurídica.

O primeiro capítulo do presente trabalho visa argumentar como deveriam ser os efeitos das relações jurídicas já constituídas durante a vigência das leis que concederam benefícios fiscais posteriormente declarados inconstitucionais. Buscar-se-á também explicitar a partir de um estudo de casos que, em prol da segurança jurídica, há sim necessidade modulação de efeitos nessas declarações de inconstitucionalidade.

Ademais, em face de inúmeros precedentes já analisados, o Supremo Tribunal Federal editou a Proposta de Súmula Vinculante n. 69. Nesse sentido, o segundo capítulo busca enfatizar que, não obstante a Proposta de Súmula Vinculante vise a sedimentação da jurisprudência, bem como busque conferir maior segurança jurídica aos contribuintes de ICMS, permanecerá um cenário de incertezas caso as declarações de inconstitucionalidade dos benefícios fiscais de ICMS não venham acompanhadas da respectiva modulação de efeitos.

No mesmo sentido, o Convênio ICMS n. 70/2014 busca minimizar o cenário de insegurança jurídica e garantir previsibilidade nos casos em que há declaração de inconstitucionalidade. Desta forma, o terceiro capítulo visa realizar uma análise do Convênio

ICMS n. 70/2014, bem como abordar os obstáculos para que a tentativa do Convênio se concretize.

A pesquisa que se pretende realizar é de natureza qualitativa e empregará a metodologia bibliográfica e de natureza descritiva. Possui como fontes principais a legislação e a doutrina, notadamente de livros e artigos científicos.

1. DA NECESSIDADE DE MODULAÇÃO DE EFEITOS NAS DECLARAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE BENEFÍCIOS FISCAIS: CRÍTICAS E REFLEXÕES

A Constituição Federal prevê ser competência de Lei Complementar a regulamentação da forma pela qual, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais serão concedidos e revogados no que concerne ao tributo ICMS. Nesse sentido, a Lei Complementar n. 24/75 estabeleceu que as isenções do referido imposto devem ser concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados por todos os Estados e pelo Distrito Federal no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

É importante ressaltar que no contexto da Guerra Fiscal, alguns Estados deixam de respeitar os preceitos da Constituição Federal e da Lei Complementar n. 24/75 ao exercerem a sua competência legislativa para a concessão de benefícios fiscais. Como consequência, tem-se o ajuizamento de inúmeras ações declaratórias de inconstitucionalidade no Supremo Tribunal Federal questionando a constitucionalidade dessas leis, sendo certo que este órgão as tem julgado procedentes para declarar a inconstitucionalidade.

Dessa forma, não restam dúvidas quanto à impossibilidade de concessão de benefícios fiscais de forma unilateral pelos Estados. Por outro lado, é inegável que se estabelecem relações

jurídicas entre o Estado e o contribuinte prévias à declaração de inconstitucionalidade dos benefícios pelo Supremo Tribunal Federal.

Para ilustrar o cenário ora debatido, é preciso explicitar que, quando o contribuinte opta por usufruir de um incentivo fiscal, ele age conforme os ditames prescritos por lei específica, cumprindo com todos os requisitos e condições por ela impostos. Some-se a isso o fato de que o incentivo resta vigente no ordenamento jurídico por anos e anos sem que o seu âmbito de eficácia seja restringido ou questionado, sendo certo que esse período é suficiente para que as relações jurídicas dele decorrentes se consolidem e estabilizem.

Contudo, em decorrência da correta declaração de inconstitucionalidade do incentivo concedido unilateralmente, muitos Estados passam a exigir dos contribuintes o ICMS devido e não recolhido em virtude do aproveitamento do incentivo fiscal, tendo-se em vista que o ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação e, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, a Fazenda Pública goza do prazo de cinco anos para homologar o lançamento.

Em que pese a posterior declaração de inconstitucionalidade do incentivo, não se pode desconsiderar o fato de que se trata da cobrança de valores pela Fazenda Pública que até então foram objeto de incentivo fiscal concedido por ela mesma.

Assim, a cobrança retroativa do incentivo pela própria Fazenda Pública traduz-se em clara violação aos princípios da moralidade administrativa (previsto no art. 37, *caput*, CRFB/88), da segurança jurídica (previsto no art. 5º, *caput*, CRFB/88), da proteção da confiança e da boa-fé objetiva (sendo certo que esse último desdobra-se na proibição ao *venire contra factum proprium*, que veda o agir de modo discrepante).

Em outras palavras, conforme afirma Maria Sylvia Zanella Di Pietro¹, a Fazenda Pública não está autorizada a surpreender os administrados, tampouco subverter-lhes a confiança ao se voltar contra os seus próprios atos, invertendo-se a posição que transpareceu acerca de certa situação, fazendo retroagir esta nova posição em prejuízo dos administrados.

No âmbito do Direito Tributário, a boa-fé do contribuinte também resta protegida pelo art. 146 do Código Tributário Nacional, que dispõe que “*a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução*”.

Nesse diapasão, não obstante a declaração de inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos unilateralmente, é certo que a eventual cobrança retroativa dos valores não recolhidos pelos contribuintes em virtude do referido incentivo fiscal deve ser ponderada em face dos princípios constitucionais que permeiam o ordenamento jurídico brasileiro, inclusive prestigiando-se a razoabilidade.

O Ministro Luís Roberto Barroso² do Eg. Supremo Tribunal Federal trata da questão, conforme se depreende do trecho abaixo colacionado:

A ponderação de valores, interesses, bens ou normas consiste em uma técnica de decisão jurídica utilizável nos casos difíceis, que envolvem a aplicação de princípios (ou, excepcionalmente, de regras) que se encontram em linha de colisão, apontando soluções diversas e contraditórias para a questão. O raciocínio ponderativo, que ainda busca parâmetros de maior objetividade, inclui a seleção das normas e dos fatos relevantes, com a atribuição de pessoas aos diversos elementos em disputa, em um mecanismo de concessões recíprocas que procura preservar, na maior intensidade possível, os valores contrapostos.

Dessa forma, o entendimento de que tão somente a declaração de inconstitucionalidade da lei concessiva de benefício fiscal de forma unilateral seria suficiente para retirar a lei de

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 93 e 94

² BARROSO, Luis Roberto. *O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas – Limites e Possibilidades da Constituição Brasileira*, 7ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 328

imediatamente e em absoluto do mundo jurídico, extinguindo todos os efeitos produzidos até então, deve ser analisado com cautela.

É preciso atentar-se para o fato de que existia uma lei até então válida e eficaz autorizando o benefício, o que evidenciava a existência de critério jurídico que norteava a aplicação do direito, bem como tornava clara a legítima expectativa de direito dos contribuintes quanto à incidência do ICMS.

Não obstante a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal retire corretamente do mundo jurídico uma lei que previa incentivos concedidos de forma irregular, é razoável se esperar que, tão somente a partir daquele momento, os contribuintes não mais pudessem contar com os seus benefícios.

Ressalte-se ainda o posicionamento do Ministro Gilmar Ferreira Mendes³ do Eg. Supremo Tribunal Federal, destacando a necessidade de a declaração de nulidade do ato normativo produzir efeitos prospectivos:

A lei inconstitucional não seria, portanto, *nula ipso jure*, mas apenas anulável. A declaração de inconstitucionalidade teria, assim, caráter constitutivo. Da mesma forma que o legislador poderia dispor sobre os efeitos da lei inconstitucional, seria facultado ao Tribunal reconhecer que a lei aplicada por longo período haveria de ser considerada como fato eficaz, apto a produzir consequências pelo menos nas relações jurídicas entre pessoas privadas e o Poder Público. Esse seria também o caso se, com a cassação de um ato administrativo, se configurasse uma quebra da segurança jurídica e do princípio da boa-fé.

Portanto, quando o Estado exige o ICMS que havia desonerado no passado, acaba por provocar uma evidente mudança do critério jurídico adotado até então, o que não se admite no nosso ordenamento jurídico. Assim, a alteração de critério jurídico relativamente à impossibilidade de utilização do incentivo fiscal somente deveria ser aplicada aos fatos geradores

³ MARTINS, Ives Gandra da Silva e MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle Concentrado de Constitucionalidade – Comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999*. São Paulo: Saraiva. 2001. p. 314.

futuros (*ex nunc*). Em outras palavras, não deveria retroagir aos fatos ocorridos anteriormente à declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

A Lei n. 9.868/99 dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade (ADI) perante o Supremo Tribunal Federal e em seu art. 27 autoriza a modulação de efeitos da declaração como ora se defende, nos seguintes termos:

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

Por todo o exposto no presente capítulo, resta demonstrada a necessidade de modulação de efeitos nas declarações de inconstitucionalidade de benefícios fiscais para que produzam efeitos *ex nunc*, conforme autorizado pelo mencionado art. 27 da Lei n. 9.868/99.

2. OS POSSÍVEIS EFEITOS DA APROVAÇÃO DA PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE (PSV) N. 69

A problemática da Guerra Fiscal não se exaure estritamente em uma análise jurídico-formal visando compatibilizar a edição de normas de competência estadual com o ordenamento constitucional. Além disso, também é necessário viabilizar uma solução que coloque fim à concessão desordenada de benefícios fiscais, sem, contudo, prejudicar aqueles contribuintes que usufruíram de tais atrativos, tendo em vista que em última instância contribuíram para a movimentação da economia regional e para a arrecadação tributária.

No capítulo anterior, foi possível constatar que é uma realidade brasileira a concessão de benefícios fiscais ao arripio da Lei, da Constituição e do Confaz. Nesse sentido, em 2011, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucionais 23 benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados. Desde então, a jurisprudência tem sido firme nesse sentido.

Muito embora o Supremo Tribunal Federal possa modular os efeitos de eventual declaração de inconstitucionalidade, a solução ideal para o problema esbarra necessariamente na competência legislativa do Congresso Nacional, com vistas a compatibilizar os diversos interesses públicos e privados envolvidos.

Nesse contexto, o Ministro Gilmar Mendes elaborou a Proposta de Súmula Vinculante (PSV) nº 69 sobre o tema, cujo verbete encontra-se abaixo colacionado:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.⁴

Conforme previsto no artigo 103-A da CRFB, o Supremo Tribunal Federal pode aprovar súmula que terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Dessa forma, caso aprovada a PSV n. 69, a Administração Pública terá o poder-dever de considerar inconstitucional qualquer desoneração do ICMS criada ao arrepio do Confaz, o que poderá ensejar a anulação de ofício dos atos administrativos relacionados, conforme autorizados pelos enunciados das Súmulas n. 346⁵ e n. 473 do STF⁶.

Não obstante o PSV n. 69 ainda se encontre em processo de tramitação, o Procurador-Geral da República já opinou pela aprovação da proposta. A manifestação é no sentido de que o objetivo seja evitar a Guerra Fiscal, bem como evitar a desestruturação do pacto federativo, em face do favorecimento do ente público desonerador, em prejuízo dos demais entes federativos.⁷

⁴ BRASIL. PSV n. 69, de 12 de abril de 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=3143828&tipoApp=RTF>> Acesso em: 29 fev. 2016

⁵ Súmula n. 346 do STF: “A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos”

⁶ Súmula n. 473 do STF: “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.”

⁷ BARROS, Rodrigo Janot Monteiro de. *Parecer nº 2686/2014 – ASJCIV/SAJ/PGR*. Disponível em: <<http://noticias>.

Ocorre que o parecer opina pela desnecessidade da modulação dos efeitos da decisão, prevista no art. 27 da Lei n. 9.868/99. Para sustentar esse entendimento, apresenta dois argumentos, quais sejam: (i) a proposta já se encontrada alicerçada em entendimento reiteradamente adotado pelo Supremo Tribunal Federal e cujos desfechos não mencionam eventual modulação de efeitos; e (ii) caso a súmula vinculante seja aprovada, todos os incentivos fiscais concedidos após a sua vigência em inobservância à regra nela inscrita deverão ser considerados inconstitucionais, de modo que os demais Estados poderão reclamar diretamente perante o Supremo, alegando o descumprimento do enunciado sumulado, o que será um caminho célere para afastar o incentivo inconstitucionalmente concedido, se comparado com o rito das ações de controle concentrado ajuizadas até hoje.⁸

Em decorrência desse entendimento, poderia ser feita a cobrança de ICMS referente aos cinco anos anteriores, não havendo a convalidação dos incentivos fiscais já concedidos.

Além do exposto, do ponto de vista político, também restarão potencializados os riscos de responsabilização pessoal de Governadores e Secretários de Estado pela concessão e manutenção de benefícios fiscais em desconformidade com o ordenamento jurídico.

Em via de consequência, é possível que os Estados tendam a revogar expressamente esses incentivos, bem como pretendam cobrar das sociedades que cumpriram a legislação o ICMS dispensado no passado de forma retroativa nos últimos cinco anos juntamente com os acréscimos legais (juros e multa), até mesmo como uma possível forma de atenuar a responsabilidade dos agentes públicos envolvidos.⁹

pgr.mpf.mp.br/noticias/noticias-do-site/copy_of_pdfs/Parecer%20em%20PSV%20n%2069.pdf> Acesso em: 01 mar. 2016.

⁸ BARROS, Rodrigo Janot Monteiro de. *Parecer nº 2686/2014 – ASJCIV/SAJ/PGR*. Disponível em: <http://noticias.pgr.mpf.mp.br/noticias/noticias-do-site/copy_of_pdfs/Parecer%20em%20PSV%20n%2069.pdf> Acesso em: 01 mar. 2016.

⁹ FUNARO, Hugo. *Efeitos jurídicos da aprovação da proposta da Súmula Vinculante 69 pelo STF*. Disponível em: <

Em resumo, caso a PSV n. 69 seja aprovada, de um lado, haverá repercussão benéfica na luta contra a Guerra Fiscal, vez que possui efeito vinculante. Assim, qualquer decisão judicial que desrespeitar seu teor poderia ser questionada diretamente em sede de Reclamação Constitucional, o que garante mais celeridade do que a Ação Direta de Constitucionalidade.

Por outro lado, a sua aprovação esbarra necessariamente em alguns malefícios, pois as sociedades que usufruíram do benefício fiscal serão autuadas para a cobrança do imposto não pago nos cinco anos anteriores, além dos encargos legais.

Vale ressaltar que essas sociedades confiaram na legitimidade do benefício que lhes foi concedido e levaram em conta estes custos tributários para eleger o local de seu empreendimento, realizando investimentos e criando oportunidades de emprego. Ainda assim, essas sociedades se vêem surpreendidas com autuação de enorme monta, capaz até mesmo de levar essas sociedades à falência e obrigá-las a encerrar as atividades.

Visando minimizar os danos econômicos e sociais que essa cobrança retroativa pelos últimos cinco anos (juntamente com os acréscimos) pode vir a ocasionar, propõe-se neste trabalho que, caso a PSV n. 69 seja aprovada, o Supremo Tribunal Federal deveria realizar a modulação dos efeitos de forma *ex nunc*, pelos motivos já abordados no Capítulo 1 do presente artigo.

Assim, a única forma de a segurança jurídica e a confiança dos contribuintes ser garantida caso a Proposta de Súmula Vinculante seja aprovada seria se o STF autorizasse a modulação dos efeitos, na forma do art. 27 da Lei nº 9.868/99, minimizando, dessa forma, os possíveis danos econômicos e sociais.

3. OBSTÁCULOS INTRANSPONÍVEIS À SEGURANÇA JURÍDICA MESMO APÓS A DA EDIÇÃO DO CONVÊNIO ICMS N. 70/2014.

O Convênio ICMS n. 70/2014, publicado no Diário Oficial da União em 30 de julho de 2014, foi assinado por vinte e um entes federativos estaduais¹⁰, visando agraciar os contribuintes com remissão e anistia dos créditos tributários de ICMS, relativos a benefícios fiscais e financeiros concedidos pelas legislações tributárias estaduais sem aprovação do Confaz, editadas até a data da publicação do Convênio. Os Estados que não aderiram ao Convênio foram Amazonas, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Rio Grande do Norte e Santa Catarina¹¹.

O Convênio assinala que as regras que venham a conceder remissão e anistia de ICMS, bem como acréscimos devidos e não pagos em razão de benefícios criados sem a prévia aprovação em Convênio deverão observar alguns requisitos previstos em seu Anexo Único.

O Convênio ICMS n. 70/2014 não se confunde com a espécie de Convênio regulamentada pela Lei Complementar n. 24/75, que determina o procedimento para se estabelecer concessões de benefícios fiscais. Isso porque o Convênio ICMS n. 70/2014 possui natureza jurídica de protocolo de intenções, firmado entre os Estados acima referidos para demonstrar qual será a sua posição quando a matéria for efetivamente discutida no âmbito do Confaz¹².

O próprio Convênio estabelece condições à aplicação de suas regras, as quais podem se mostrar verdadeiros empecilhos à sua efetiva implementação. A cláusula décima do Anexo Único

¹⁰ Os seguintes Estados assinaram o Convênio: Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, São Paulo, Sergipe, Tocantins e o Distrito Federal. Disponível em <<http://abad.com.br/comite/arq/agosto.pdf>> Acesso em: 15 mar. 2016

¹¹ Convênio ICMS Nº 70/2014 - Fim da Guerra Fiscal. Disponível em <<http://www.contabeis.com.br/noticias/18818/convenio-icms-no-702014-fim-da-guerra-fiscal/>> Acesso em: 15 mar. 2016.

¹² BRIGAGÃO, Gustavo. Será o Convênio 70/14 a efetiva solução para a guerra fiscal? Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2014-out-15/consultor-tributario-convenio-7014-efetiva-solucao-guerra-fiscal>> Acesso em: 15 mar. 2016.

prevê como condições principais, cumulativamente, que haja (i) edição pelo Senado Federal, com fundamento no art. 155, §2º, IV da CRFB/88, de resolução que estabeleça a redução gradual da alíquota do ICMS, nas operações e prestações interestaduais; (ii) promulgação de uma emenda constitucional que promova a repartição, pelo Estado de origem e de destino, do ICMS incidente sobre as operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto; e (iii) aprovação de lei complementar que disponha sobre a instituição de fundos federativos e que afaste as possíveis restrições decorrentes da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101/00).

Impende observar que o Convênio representa a busca pela solução da Guerra Fiscal de ICMS. De um lado, afastaria a possibilidade de que as sociedades que usufruíssem da redução do imposto por benefício inconstitucional fossem obrigadas ao recolhimento retroativamente, com alíquota cheia e acrescido de juros e demais encargos moratórios. Seria uma forma de proteger a segurança jurídica e a confiança dos contribuintes que se aproveitaram de tais benefícios.¹³

Por outro lado, o Convênio traz normas que não possuem eficácia imediata, pois demandam que outras normas sejam editadas para que comece a produzir seus efeitos.

Apesar de a iniciativa do Convênio ser relevante para o deslinde da controvérsia relacionada à Guerra Fiscal, por indicar a inclinação do pensamento da maioria dos governos estaduais, tal iniciativa não é suficiente para resolver o problema, tendo em vista as inúmeras condições que estabeleceu para que a remissão e anistia pudessem se concretizar.

Nesse sentido, vale ressaltar as considerações de Gustavo Brigagão sobre o tema:

A imposição dessa condição, que envolve nada mais nada menos do que a aprovação de uma emenda constitucional, duas leis complementares, uma lei ordinária e uma resolução do Senado, além do próprio convênio (para o que, como dito, será necessária unanimidade de votos) inviabiliza, na prática, a aplicação dessas regras de remissão e

¹³ O Convênio ICMS nº 70/2014 e o fim da guerra fiscal. Disponível em: <<http://direitodeconhecerodireito.webnode.com/news/o-conv%C3%AAnio-icms-n%C2%BA-70-2014-e-o-fim-da-guerra-fiscal/>> Acesso em: 01 mar. 2016.

anistia, que são absolutamente essenciais para que o STF possa editar a Súmula Vinculante antes referida. De fato, sem esse perdão fiscal, a edição dessa Súmula promoverá verdadeiro caos econômico e absoluta insegurança jurídica, tamanho é o volume de benefícios fiscais que foram criados pelos mais diversos estados sem a prévia aprovação do Confaz”.¹⁴

Pelo exposto, a relevância prática do Convênio nº 70/2014 se traduz em verdadeira sinalização no sentido de quais Estados pretendem minimizar os impactos gerados pela Guerra Fiscal, restando claro que tais entes não possuem intenções de retirar repentinamente os incentivos fiscais já existentes, ainda que editados aquém dos parâmetros constitucionais.

CONCLUSÃO

Em uma análise específica dos efeitos produzidos pela Guerra Fiscal, é possível concluir que a profusão desordenada de normas pelos entes estaduais, proveniente de uma disputa por mais recursos financeiros, acaba por gerar insegurança jurídica ao contribuinte, que se vê diante da invalidade de leis relacionadas a benefícios fiscais concedidos de maneira absolutamente inconstitucional.

Por outro lado, é inegável a dificuldade dos Estados na obtenção de unanimidade das votações no âmbito do Confaz para que os benefícios de ICMS sejam concedidos de forma regular.

Não obstante, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme ao declarar inconstitucionais as normas que versam sobre benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos Estados, sem prévia autorização em Convênio, como determina a Constituição e a Lei Complementar n. 24/75.

¹⁴ BRIGAGÃO, Gustavo. Será o Convênio 70/14 a efetiva solução para a guerra fiscal? Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2014-out-15/consultor-tributario-convenio-7014-efetiva-solucao-guerra-fiscal>> Acesso em: 15 mar. 2016.

Tendo em vista o grande número de ações judiciais questionando a constitucionalidade dessas normas, foi editada a Proposta de Súmula Vinculante n. 69, que expressamente abraça a jurisprudência já pacificada no Supremo Tribunal Federal pela inconstitucionalidade.

É importante ressaltar que a aprovação da PSV n. 69 pode vir a trazer benefícios, pois possuirá efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e da Administração Pública, sendo certo que qualquer decisão judicial que desrespeitar o disposto em Súmula Vinculante pode ser questionada diretamente em sede de Reclamação Constitucional, que é mais célere do que a via da ADI.

Contudo, a sua aprovação pode vir a gerar grande insegurança aos contribuintes, não sendo razoável que o contribuinte do ICMS que agiu de boa-fé e colocou em prática os preceitos de normas válidas e em vigor, sejam autuados para a cobrança do imposto não pago nos cinco anos anteriores, além dos encargos legais. Em outras palavras, não é razoável que os contribuintes sejam punidos por violação que não cometeram, pois confiaram em benefícios concedidos pelos Estados.

Assim, o presente trabalho buscou apontar as possíveis soluções como forma de garantia para os contribuintes. Dentre elas, ressaltou-se que a segurança jurídica e a confiança dos contribuintes somente seriam tuteladas caso a Proposta de Súmula Vinculante n. 69 fosse aprovada com modulação dos efeitos, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99, minimizando assim os possíveis impactos econômicos e sociais. Contudo, o Procurador Geral da República se posicionou no sentido de que seria dispensável a referida modulação.

Outra possível solução para os efeitos maléficos trazidos pelas declarações de inconstitucionalidade seria a trazida no bojo do Convênio ICMS n. 70/2014. Isso porque o mesmo estabelece, dentre outras disposições, a remissão e a anistia dos créditos tributários de ICMS, relativos a benefícios fiscais concedidos por legislações editadas até a data de sua

publicação, sem prévia aprovação do Confaz. No entanto, conforme amplamente discorrido ao longo do presente estudo, essa solução encontra grandes obstáculos, tendo em vista que prevê inúmeras condições cumulativas para que o Convênio possa produzir seus regulares efeitos.

Assim, é possível concluir que a problemática da Guerra Fiscal é uma realidade para os contribuintes de ICMS, já que, na prática, muitos representantes dos governos estaduais editaram normas em desacordo com a Constituição para se valer dos incentivos de ICMS como forma de atração de investimentos para seus territórios.

Ademais, a postura pacificada no Supremo Tribunal Federal é no sentido de desmotivar e acabar com a Guerra Fiscal, declarando inconstitucionais todos os benefícios editados em contrariedade ao Confaz.

Contudo, também deveria ser uma preocupação do Judiciário minimizar os impactos da Guerra Fiscal, porque, embora seja de extrema relevância acabar com o fenômeno, não se pode ignorar que é uma realidade brasileira e que inúmeros benefícios inconstitucionais já foram instituídos pelos governos estaduais e estão consolidados no tempo.

Por todo o exposto, o presente trabalho enumera as seguintes possibilidades para solucionar a Guerra Fiscal: (i) elaboração de um Convênio entre os Estados convalidando os benefícios inconstitucionais já concedidos e elencando apenas requisitos viáveis de serem cumpridos na prática; bem como (ii) modulação dos efeitos caso a PSV seja aprovada, de modo que as declarações de inconstitucionalidade apenas possuam efeitos *ex nunc*, para preservar a segurança jurídica, conforme disposto no art. 27 da Lei nº 9.868/99.

REFERÊNCIAS

BARROS, Rodrigo Janot Monteiro de. *Parecer nº 2686/2014 – ASJCIV/SAJ/PGR*. Disponível em: <http://noticias.pgr.mpf.mp.br/noticias/noticias-do-site/copy_of_pdfs/Parecer%20em%20PSV%20n%2069.pdf> Acesso em: 01 mar. 2016.

BARROSO, Luís Roberto. *O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas – Limites e Possibilidades da Constituição Brasileira*. 7 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003

BRASIL. PSV n. 69, de 12 de abril de 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=3143828&tipoApp=RTF>> Acesso em: 29 fev. 2016.

BRIGAGÃO, Gustavo. *Será o Convênio 70/14 a efetiva solução para a guerra fiscal?* Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2014-out-15/consultor-tributario-convenio-7014-efetiva-solucao-guerra-fiscal>> Acesso em: 15 mar. 2016.

Convênio ICMS Nº 70/2014 - Fim da Guerra Fiscal. Disponível em <<http://www.contabeis.com.br/noticias/18818/convenio-icms-no-702014-fim-da-guerra-fiscal/>> Acesso em: 15 mar. 2016.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2000.

FUNARO, Hugo. *Efeitos jurídicos da aprovação da proposta da Súmula Vinculante 69 pelo STF*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-out-03/hugo-funaro-efeitos-juridicos-aprovacao-sumula-vinculante-69>> Acesso em: 01 mar. 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle Concentrado de Constitucionalidade – Comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999*. São Paulo: Saraiva, 2001.

O Convênio ICMS nº 70/2014 e o fim da guerra fiscal. Disponível em: <<http://direitodeconhecero.direito.webnode.com/news/o-conv%C3%AAnio-icms-n%C2%BA-70-2014-e-o-fim-da-guerra-fiscal/>> Acesso em: 01 mar. 2016.

O Convênio Confaz 70/2014 e a Guerra Fiscal. Disponível em <<http://abad.com.br/comite/arq/agosto.pdf>> Acesso em: 15 mar. 2016.

PGR se manifesta pela aprovação da Proposta de Súmula Vinculante 69. Disponível em: <http://noticias.pgr.mpf.mp.br/noticias/noticias-do-site/copy_of_geral/pgr-se-manifesta-pela-aprovacao-da-proposta-da-sumula-vinculante-69> Acesso em: 01 mar. 2016.