



A “GUERRA FISCAL” E A PROTEÇÃO DA CONFIANÇA

“FISCAL WAR” AND PROTECTION OF TRUST

Juliana Gilioli

Sumário: Introdução. 1 O Princípio da Segurança jurídica e o Princípio da Proteção da Confiança. 2 Da concessão unilateral de benefícios fiscais. 3 Dos efeitos da concessão unilateral de benefícios fiscais e o princípio da proteção da confiança. Conclusão. Referências.

Resumo: O presente trabalho tem por objeto o estudo dos efeitos da concessão unilateral de benefícios fiscais pelos entes federativos aos contribuintes, diante do sistema jurídico brasileiro, de modo a verificar se os contribuintes beneficiados pelos incentivos inválidos estão protegidos pelo Direito. O tema tem especial relevância, visto que a concessão unilateral de benefícios fiscais pelos entes federativos, especialmente relacionados ao ICMS, é o principal fator desencadeador da “Guerra Fiscal”. O trabalho enfrenta, assim, o tema prático que é a concessão de benefícios fiscais, como objeto de proposição crítica-descritiva. Para tanto, inicialmente, situa-se o estudo no atual contexto brasileiro e, então, propõe-se uma análise dos princípios que informam a Constituição que mais guardam relação com o objeto deste trabalho: princípio da segurança jurídica e princípio da proteção da confiança. Por fim, passa-se a verificar os efeitos da concessão unilateral dos benefícios fiscais perante os princípios analisados, notadamente do princípio da proteção da confiança do contribuinte.

Palavras-chave: Segurança Jurídica. Proteção da Confiança. Guerra Fiscal. Benefícios Fiscais. Direito Tributário.

Abstract: *The subject of this paper is the study of the tax benefits unilaterally granted by federative units to taxpayers on the Brazilian legal system, in order to verify if the taxpayers benefited by the tax illegal incentives are protected by law. The theme is especially relevant, since the tax benefits unilaterally granted by federative units, especially related to ICMS, is the main trigger of the "Tax War". The paper analyzes the practical issue that is the tax benefits granting, such as critical and descriptive proposition. Therefore, initially, the study lies in the current Brazilian context and then proposes an analysis of the Constitution principles that most are related to the object of this paper: the principle of legal security and the principle of protection of trust. Finally, the paper verifies the effects of tax benefits unilaterally granted regarding the analyzed principles, specially the principle of protection of trust.*

Keywords: *Legal Security. Protection of Trust. Tax War. Tax Benefits. Tax Law.*

INTRODUÇÃO

A forma federativa do Estado, como cláusula pétrea que é, possui como característica a autonomia política, administrativa e legislativa dos entes federados. Possibilita-se, através

dela, aos Estados e ao Distrito Federal, autonomia no tocante ao uso e destinação dos recursos públicos, à execução e elaboração de leis, desde que observadas as regras constitucionais¹.

Jungidos ao princípio da legalidade, segundo o qual condutas somente poderão ser exigidas em virtude de lei, os Estados editam suas próprias leis para legislar sobre matérias de sua competência, dentre elas de ordem tributária. Faz-se possível, por conseguinte, que haja disposição dos recursos públicos em prol da sociedade por intermédio de incentivos fiscais, com a finalidade de, muitas vezes, corrigir eventuais distorções regionais ou econômicas desses mesmos entes federados.

A chamada “guerra fiscal” situa-se nesse contexto, podendo ser definida como a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados². Assim, na tentativa de atrair investimentos para o seu território, diversos entes da federação oferecem regimes especiais de tributação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS àqueles que resolvam ali se estabelecer, seja outorgando créditos, seja facilitando a forma de pagamento do tributo estadual ou até mesmo concedendo isenções, podendo esses benefícios ser passíveis de fruição com ônus ou de modo gratuito.

Nesse tocante, a Constituição Federal estabelece, nos termos de seu art. 150, §6º e art. 155, §2º, XIII, ‘g’, como requisito geral de validade para a concessão de benefícios fiscais a previsão legal e, em específico no caso do ICMS, a sua previsão em convênios interestaduais, conforme estabelecido em lei complementar. A disciplina da forma de como serão celebrados e revogados os convênios que autorizam a concessão de benefícios fiscais está disposta na Lei Complementar nº 24 de 7 de janeiro de 1975, recepcionada pela Constituição Federal de 1988³.

Ocorre que, ao arripio do ordenamento constitucional, os Estados, incluindo o Distrito Federal, em quase totalidade das vezes, não seguem as prescrições normativas quando da concessão dos aludidos benefícios fiscais. O Supremo Tribunal Federal recebeu e recebe

¹ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição. São Paulo: Malheiros. 2011, p. 36.

² MARTINS, Ives Gandra da Silva, MARONE, José Ruben. O perfil jurídico da guerra fiscal e das variações das relações jurídicas dos estímulos de ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 134, p. 48-58, Nov./2006, p. 52.

³ Para a validade do Convênio e vinculação de todos os Estados da Federação é imprescindível a unanimidade dos representados. Esses entes da Federação reúnem-se em órgão colegiado chamado Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, que faz parte da estrutura do Ministério da Fazenda.

constantemente inúmeras ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas contra alegadas concessões inconstitucionais de incentivos tributários⁴.

Contudo, uma vez já concedido o benefício fiscal pelo ente federativo ao contribuinte, ainda que não observados os requisitos legais para sua concessão, como sói acontecer, é imperioso admitir que deste ato resultaram efeitos que se irradiaram no tempo. Nesse ponto especificamente é que se situa o presente estudo: na análise dos efeitos da concessão do benefício fiscal desamparado do formalismo necessário para a sua validade, diante do comportamento adotado pelo contribuinte.

Nesse cenário, surgem as questões: a conduta do contribuinte, que atuou em consonância com as disposições legais emitidas pelo próprio Estado, está protegida pelo Direito? A violação do princípio da legalidade é suficiente para invalidar qualquer benefício fiscal? Se o benefício fiscal é inconstitucional necessariamente todos seus efeitos são inconstitucionais?

O tema, não obstante já discutido na doutrina e jurisprudência, guarda nuances que merecem maior acuidade no trato, mormente no que tange aos efeitos decorrentes dos benefícios fiscais diante dos princípios da segurança jurídica e, notadamente, no seu efeito reflexivo, o princípio da proteção da confiança.

Este estudo busca responder essas questões, com base no ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista os princípios que o informam.

1 O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA E O PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA

Os princípios jurídicos são aquelas normas que estabelecem um estado ideal de coisas para cuja realização é necessária a adoção de comportamentos que provocam efeitos que contribuem para a sua promoção. Por isso se fala que os princípios envolvem um fim e também meios para atingir esses fins⁵.

⁴ Até o término deste estudo encontra-se pendente de apreciação o Recurso Extraordinário 628.075/RS, com repercussão geral. Neste processo, discute-se a constitucionalidade das glosas impostas unilateralmente por Estados que se opunham à concessão de incentivos, contestando o aproveitamento de créditos do ICMS pelos contribuintes que recebiam mercadorias provenientes de entes federativos concedentes de incentivos que não contavam com a aprovação do Confaz.

⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed.ampl.atual. São Paulo : Malheiros, 2009, p. 40.

Os princípios que norteiam e informam a ordem jurídico-tributária encontram-se acolhidos na Constituição vigente, a qual, em que pese não seja a rigor uma Constituição principiológica, é notório que, abrigando princípios expressos ou implícitos, a textura das regras constitucionais tornou-se mais aberta. Da Constituição, assim, emanam princípios não só explícitos, mas também os implícitos, devendo, esses últimos, ser extraídos por via interpretativa.

Deste modo, ao contrário dos princípios elencados no art. 37 da Carta Magna referentes à administração pública, outros, como, por exemplo, o princípio da razoabilidade ou o princípio da proporcionalidade são de criação doutrinária e jurisprudencial.

A identificação dos princípios constitucionais ditos implícitos, através da atividade do intérprete, é facilitada por precedentes extraídos do direito comparado. Nesse contexto é que surge o princípio da segurança jurídica, devendo-se ao direito germânico o reconhecimento desse princípio como de hierarquia constitucional, situado no mesmo patamar que o princípio da legalidade, ambos decorrentes do princípio maior ou sobreprincípio⁶ do Estado de Direito.

O sobreprincípio do Estado de Direito, do qual emana o princípio da segurança jurídica, apresenta-se como um modelo de supremacia do Direito, a exigir a realização de certos valores, como o respeito aos direitos fundamentais pelos indivíduos e pelo Estado, a vedação da arbitrariedade, bem como a pressupor garantias constitucionais como a separação dos poderes e o acesso ao judiciário. Nesse sentido, Knijnik ressalta que mesmo nos Estados totalitários, malgrado inexistir efetivos limites jurídicos antepostos à atuação estatal e, por conseguinte, garantia de segurança nas relações de subordinação, a segurança das relações privadas já era visível⁷.

O princípio da segurança jurídica concorre, assim, para a realização de valores maiores, consubstanciados no sobreprincípio do Estado de Direito⁸, mas que guarda sua esfera de autonomia normativa. Segundo Canaris, a segurança jurídica demanda a necessidade de formação de um sistema jurídico organizado, pois somente por meio de um Direito adequadamente ordenado, dominado por determinados e alcançáveis princípios e, portanto,

⁶ Nas palavras de Paulo de Barros: “*Há princípios e sobreprincípios, isto é, normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjunção das primeiras*”. (CARVALHO, Paulo de Barros. Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. Revista Diálogo Jurídico. Salvador: DP, n. 16, p. 79-103. Ago./2007, p. 84.)

⁷ KNIJNIK, Danilo. O Princípio da Segurança Jurídica no Direito Administrativo e Constitucional. Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul, n. 35/205, 1995, p. 223.

⁸ O Supremo Tribunal Federal já vem deduzindo, de forma direta, a segurança jurídica como subprincípio do Estado de Direito. Nesse sentido, vide: STF, Pleno, Mandado de Segurança nº 24.268, relatora. Min. Ellen Gracie, julgado em: 05.02.2004, publicado no Diário de Justiça da União em: 17.09.2004, p. 53.

ordenado em sistema, os valores caros a uma determinada sociedade poderão ser adequadamente perseguidos⁹. Mais que isso, a segurança jurídica pode ser entendida como uma condição estrutural do próprio Direito, de modo que um ordenamento jurídico desprovido de segurança jurídica sequer poderia caracterizar-se como Direito¹⁰.

Com efeito, a segurança jurídica representa para a sociedade o direito à estabilidade das relações jurídicas, com a garantia de tranquilidade que as pessoas desejam e de certeza de que essas relações não serão alteradas bruscamente. Demandam, assim, a calculabilidade que as deixem estáveis e seguras no cumprimento das obrigações, principalmente quanto ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada. Conforme assevera Carmen Lúcia, é o direito a segurança jurídica que define a sustentação, firmeza e eficácia do ordenamento jurídico^{11 12}.

Com relação aos aspectos materiais da segurança jurídica, Humberto Ávila destaca três estados ideais que o termo “segurança” denota: cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade¹³. Cognoscibilidade significa a capacidade de compreensão dos cidadãos – no caso, dos contribuintes – das normas tributárias por meio de sua acessibilidade, abrangência, clareza, determinabilidade e executoriedade¹⁴. Confiabilidade representa o estado ideal em que o contribuinte pode saber quais são as mudanças que podem ser feitas, evitando que seus direitos sejam frustrados. A confiabilidade depende, assim, da existência de um estado de intangibilidade de situações passadas, de durabilidade do ordenamento jurídico e de irretroatividade de normas presentes¹⁵. Por fim, a calculabilidade constitui a capacidade de o contribuinte prever o espectro de conseqüências atribuíveis a atos ou a fatos e o espectro de tempo dentro do qual será definida a conseqüência aplicável. Não se antecipa o futuro, mas o sentido normativo do presente no futuro¹⁶.

Valor inerente ao princípio da segurança jurídica é a proteção da confiança, o qual, sob o prisma do direito tributário, visa garantir constitucionalmente que a Administração não

⁹ CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. 5ª ed. Tradução de: Antonio Manuel da Rocha. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 24.

¹⁰ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica. Entre a Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011 p. 110.

¹¹ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. (Coord.) *Em Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada: estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p. 168.

¹² A configuração de todos os aspectos, nuances e consectários do princípio da segurança jurídica exigiria uma exposição muito mais aprofundada e extensa do que o presente estudo se propõe, qual seja, esboçar premissas acerca da segurança jurídica para, em um segundo momento, relacioná-la com os demais temas abordados.

¹³ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Op. cit.*, nota n. 10, p. 674.

¹⁴ *Ibidem*, p. 683.

¹⁵ *Ibidem*, p. 683.

¹⁶ *Ibidem*, p. 32.

frustre as legítimas expectativas dos contribuintes. Adiciona-se a observação de que certos atos estatais, pela presunção e pela aparência de legalidade que têm, geram confiança no indivíduo de que esses seriam mantidos. É, pois, nesse contexto que surge a necessidade de uma garantia que motive a estabilidade e a permanência destes atos que, mesmo quando ilegais, produzem, no contribuinte, uma legítima expectativa frente a um determinado comportamento estatal.

Na Alemanha, o princípio da confiança legítima nasce como justificção de vinculação de declarações, acordos, contratos e expectativas contra modificações futuras nas relações de Direito Civil para as quais não havia nenhuma previsão contra a irretroatividade¹⁷. O princípio obteve maior divulgação a partir do modelo de Canaris, que associou a necessidade de preservação da confiança à teoria da aparência e à proibição do *venire contra factum proprium*. Pela confiança legítima, as situações jurídicas constituídas mediante declarações, documentos idôneos ou comportamentos concludentes ganharam garantia contra mudanças contraditórias. A estabilização das situações por meio da confiança torna-se possível, mantendo-as conforme as expectativas criadas.

O princípio da confiança é um traço fundamental do ordenamento jurídico total, sendo, desse modo, fundamento e essência do direito. Torna-se, com isso, referencial de postura para o cidadão, que pode confiar que leis, contratos e outros atos jurídicos serão observados e que, em não o sendo, com auxílio dos tribunais, poderá demandar a sua observância¹⁸.

O princípio da proteção da confiança é, em verdade, a eficácia reflexiva e subjetiva do princípio da segurança jurídica¹⁹, o qual é desenvolvido sob o influxo dos direitos fundamentais, que são expressão e concretização do princípio do Estado de Direito e tem, conforme ressaltado por Maurer, a tarefa de determinar os limites de intervenções e agravamentos estatais²⁰.

Numa suma, com o auxílio de Humberto Ávila, o princípio da proteção da confiança poderia ser assim descrito:

O chamado princípio da proteção da confiança serve de instrumento de defesa de interesses individuais nos casos em que o particular, não sendo

¹⁷ Importante ter em consideração que na Alemanha, assim como em outros países da Europa como Portugal, Espanha e França, o princípio da irretroatividade só foi consagrado constitucionalmente para as leis pensais e sancionadoras e não para as leis em geral, como no Brasil.

¹⁸ MAURER, Harmut. *Contributos para o direito do estado*. Tradução: Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 41.

¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, nota n. 16, p. 684.

²⁰ MAURER, Harmut. *Op. cit.*, nota n. 18, p. 41.

protegido pelo direito adquirido ou pelo ato jurídico perfeito, em qualquer âmbito, inclusive no tributário, exerce a sua liberdade, em maior ou menor medida, confiando na validade (ou na aparência de validade) de um conhecido ato normativo geral ou individual e, posteriormente, tem a sua confiança frustrada pela descontinuidade da sua vigência ou dos seus efeitos, quer por simples mudança, quer por revogação ou anulação, quer, ainda, por declaração de sua invalidade. Por isso, o princípio da proteção da confiança envolve, para a sua configuração, a existência de (a) uma base da confiança, de (b) uma confiança nessa base, do (c) exercício da referida confiança na base que a gerou e da (d) sua frustração por ato posterior e contraditório do Poder Público.²¹

O autor analisa, ainda, o princípio da proteção da confiança ao lado da moralidade administrativa e da boa-fé, todos eles princípios que estabelecem um dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público²². Salienta o jurista que quando um ato administrativo cria uma expectativa para o particular quanto ao seu cumprimento, há a incidência do princípio da boa-fé objetiva²³. A relação com a boa-fé também é feita por Ricardo Lobo Torres, que, ao tratar da proteção da confiança, entende tratar-se de uma emanção do princípio da boa-fé: a administração não pode prejudicar os interesses do contribuinte, se este agiu na conformidade das regras então vigentes, de boa-fé²⁴.

No âmbito do Direito Tributário, a aplicação do princípio da proteção da confiança tem enorme relevância no que tange à concessão unilateral de benefícios fiscais, sobretudo no contexto da denominada “guerra fiscal”²⁵. Isso porque, ao lado da legalidade, também deve ser considerado, relativamente aos atos normativos, o grau de permanência, de individualidade, de onerosidade, de eficácia no tempo, de realização das finalidades, de aparência de legitimidade, de dependência dos destinatários e de indução comportamental²⁶.

²¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Op. cit.*, nota n. 19, p. 360.

²² ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 324.

²³ Segundo Humberto Ávila, para que o princípio da boa-fé possa ser aplicado é necessária a concorrência de vários requisitos, assim elencados: (1) relação entre o Poder Público e o contribuinte baseada em ato ou contrato administrativo, cuja validade seja presumida; (2) relação concreta envolvendo uma repetição de comportamentos, de forma continuada, uniforme e racional por uma pluralidade de agentes fiscais que executam o ato ou contrato administrativo como se válido fosse; (3) relação de confiança envolvendo as partes e terceiros; (4) relação de causalidade entre a confiança do e os atos praticados pelo Poder Público; (5) situação de conflito entre o comportamento anterior e o atual por parte do Poder Público; (6) continuidade da relação por período inversamente proporcional à importância do ato ou contrato administrativo aplicado (ÁVILA, Humberto. *Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa do Contribuinte*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, n. 42. p. 100-114, 2002, p. 112).

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 42.

²⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Op. cit.*, nota n. 21, p. 686.

²⁶ *Ibidem*, p. 408.

2 DA CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS

A competência tributária é a aptidão para criar tributos, os quais, por injunção do princípio da legalidade, devem ser instituídos por meio de lei. A competência para legislar sobre obrigações tributárias e deveres instrumentais é repartida entre os entes da Federação, os quais possuem autonomia dentro de determinados parâmetros constitucionais. Dentre esses limites está a imodificabilidade, indelegabilidade e irrenunciabilidade da competência tributária pelo seu titular²⁷, a qual admite, porém, que se deixe de exercitá-la ou que a exercite apenas parcialmente, a depender do caso.

Com relação à facultatividade do exercício da competência tributária, como regra geral, as pessoas políticas são livres para exercitar ou não suas competências, como, por exemplo, com relação ao imposto sobre grandes fortunas, até então não instituído pela União, ainda que essa tenha competência outorgada pelo art. 153, VII da Constituição Federal. Ocorre, contudo, que a exceção a essa regra diz respeito ao ICMS, cujo caráter nacional torna obrigatória sua instituição pelos Estados e Distrito Federal²⁸. Isso porque, os titulares da competência tributária para instituí-lo devem observar os termos contidos em lei complementar e resoluções do Senado, conforme determina o art. 155, §2º, XII, g da Constituição Federal.

O modelo comum que o ICMS há de exibir em cada ente político é denominado princípio da uniformidade, conforme assim leciona Paulo de Barros Carvalho:

Por sua índole eminentemente nacional, não é dado qualquer Estado-membro ou ao Distrito Federal operar por omissão, deixando de legislar sobre esse gravame. 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.²⁹

Deste modo, conforme se infere da leitura do já mencionado art. 155, §2º, XII, g da Constituição Federal, a instituição do ICMS e sua cobrança pelas unidades federativas são a regra, somente excepcionada mediante anuência e deliberação de todas elas acerca da concessão e revogação de benefícios fiscais, conforme a ser regulado em Lei Complementar. Neste cenário, surge a “guerra fiscal”, a qual consiste em um fenômeno, acirrado nos anos

²⁷ CARRAZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, nota n. 1, p. 48.

²⁸ CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 15ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 31.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 211.

90³⁰, cuja principal característica é o embate entre os entes federativos na atração de investimentos para seus territórios. As possibilidades das unidades da federação participar dessa disputa estão diretamente relacionadas às regras do sistema tributário brasileiro, basicamente no que diz respeito ao ICMS.

O modelo econômico brasileiro, no que se refere às questões regionais, deflagrou o ideal do desenvolvimento local, fazendo com que as localidades entrassem em uma espécie de disputa dos lugares para serem eleitos para o processo de valorização do capital. Ocorre, assim, a intensificação da postura de rivalidade entre os governos subnacionais no federalismo brasileiro, que utiliza a tributação do ICMS como arma principal³¹.

Não obstante o ICMS ser um imposto incidente, sobretudo, sobre a circulação de mercadorias, a sistemática de cobrança possibilita que exista uma relação direta entre a estrutura produtiva e a arrecadação do imposto. Isso ocorre em virtude de que no sistema tributário brasileiro, em transações dentro de um mesmo estado, o ICMS incide exclusivamente no ente federativo de origem e, em transações interestaduais, o imposto compreende um sistema misto de incidência no ente federativo de origem e de destino. Nesse sentido, o Estado membro, ou Distrito Federal, que concentra a maior parte da estrutura produtiva nacional também terá a maior participação na arrecadação de ICMS e, em virtude dessa sistemática de cobrança do imposto os Estados, incluído o Distrito Federal, têm possibilidade de negociar com as empresas os incentivos fiscais correspondentes ao referido imposto.

A partir de 1975, o governo federal passou a interferir nas políticas de incentivos fiscais com a criação do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária, de modo que a concessão de benefícios fiscais do antigo ICM por parte dos governos estaduais deveria ter a aprovação do Conselho. A Lei Complementar n° 24/75 estabelece que as concessões de benefícios fiscais com base no (então) ICMS serão concedidas ou revogadas através de decisão unânime dos representantes dos Estados e do Distrito Federal, mediante a elaboração de convênios em reuniões nas quais estejam presentes representantes de todos os entes federativos. O que se vê, entretanto, são os Estados brasileiros continuarem concedendo incentivos de forma desordenada e em desrespeito a matéria constitucional e legal.

³⁰ Utiliza-se a expressão “acirrar”, pois a “guerra fiscal” vem sendo praticada no Brasil desde os anos 70, embora nos 70 e 80 fosse determinada por fatores distintos daqueles que desencadearam essa prática nos anos 90, que é objeto desse trabalho.

³¹ O ICMS possui características que possibilitam o acirramento dos conflitos federativos: o referido imposto pertence aos governos estaduais, ao contrário da tendência mundial em que, em sistemas federativos, o Imposto sobre Valor Agregado é de competência do poder central ou está inserido em um sistema em que tanto o poder central quanto o poder subnacional possuem competência sobre o imposto, simultaneamente.

A Lei Complementar nº 24/75, portanto, é o veículo introdutor de normas que dispõem sobre os convênios para a concessão dos benefícios fiscais de ICMS. Em linhas gerais, os benefícios fiscais podem ser assim elencados: (i) isenção; (ii) redução da base de cálculo; (iii) devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; (iv) créditos presumidos; (v) quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no ICMS, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; e (vi) prorrogações e às extensões das isenções presentes até a data de vigência da referida Lei Complementar.

Os incentivos constituem, assim, medidas fiscais que excluem total ou parcialmente o crédito tributário, aplicadas pelo Governo com a finalidade de desenvolver economicamente uma determinada região, ou um determinado setor de atividade³². O Plenário do Supremo Tribunal Federal seguiu esse conceito ligado à idéia de exclusão do crédito tributário, no julgamento dos Recursos Extraordinários n. 577.348 e 561.485, sob a relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski³³, o qual asseverou em seu voto condutor que: “incentivos ou estímulos fiscais são todas as normas jurídicas ditadas com finalidades extrafiscais de promoção do desenvolvimento econômico e social que excluem total ou parcialmente o crédito tributário”.

Destarte, a noção de incentivos fiscais abrange, além das isenções, outras espécies tributárias, como a alíquota reduzida – essa poderá ser reconduzida à categoria das isenções parciais ou reduções do tributo–, bonificação, deduções para depreciação acelerada, suspensão do imposto, crédito do imposto para aplicação em determinados investimentos, etc.³⁴ Paralelamente, a Lei Complementar nº 24/75, ao tratar dos benefícios fiscais, também relaciona aqueles de natureza financeira. Neste tocante, insta ressaltar que parte da doutrina³⁵ entende que estando o possível incentivo no lado da despesa pública, mediante mera

³² MOURA, Maria Aparecida Vera Cruz Bruni de. Incentivos Fiscais através das Isenções. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). Estudos de Problemas Tributários. São Paulo: José Bushatsky, 1971, p. 135.

³³ Vide: STF, Pleno, Recurso Extraordinário n. 577.348 e n. 561.485, relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em: 13.08.2009, publicado no Diário de Justiça Eletrônico n. 035 em 26.02.2010.

³⁴ BORGES, Souto Maior. Subvenção Financeira. Isenção e Dedução Tributárias. In: Revista de Direito Público. São Paulo, n. 41, p. 40-46, Ago./1978, p. 43.

³⁵ Ives Gandra Martins e Pedro Ludarnelli entendem que somente pertencem a matéria tributária e, portanto, sua concessão está limitada pelo §2º, XII, g da Constituição Federal, os incentivos puramente fiscais, não se incluindo os financeiros. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Política Municipal de Incentivos Fiscais e Financeiros – Limites da Constituição e da Lei de Responsabilidade Fiscal – Autonomia Financeira, Administrativa e Política das Unidades Federativas. In: Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 186, p. 126-143, Mar./2011, p. 129; LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Isenções Tributárias. São Paulo: Dialética, 1999, p. 134)

devolução ao contribuinte dos valores arrecadados, não teria natureza de interesse à matéria tributária³⁶.

Ocorre que o fato de se estabelecer ao lado da despesa não desautoriza que esta espécie de incentivo, não tipicamente fiscal, mas financeiro-fiscal, dentro de suas características particulares, inexistam como categoria de interesse para a matéria jurídico-tributária. Os incentivos financeiro-fiscais, apesar de operarem no lado da despesa pública, possuem distinção meramente jurídico-formal. Isso porque, a receita e a despesa são entes de relação, existindo cada qual em função do outro, donde resulta que tanto faz diminuir-se a receita pela isenção ou dedução, como aumentar-se a despesa, pela restituição ou subvenção, que a mesma consequência será obtida: o empobrecimento do ente público e o enriquecimento do contribuinte³⁷.

As modalidades exoneratórias, sejam elas via renúncia ou via devolução a título de incentivo, apresentam o mesmo resultado econômico, qual seja, redução da carga tributária do contribuinte e conseqüente conquista daquele para desenvolver suas atividades no território benéfico do ente federado.

3 DOS EFEITOS DA CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS E O PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA

A concessão de incentivos fiscais pode estar fundamentada nos princípios do desenvolvimento econômico e da diminuição das desigualdades, pois os incentivos concedidos, na maioria das vezes, geram retorno ao ente federativo com o desenvolvimento sócio-econômico da região. Os incentivos fiscais, portanto, não são meras deliberações por parte dos Estados, uma atitude desinteressada e puramente filantrópica. Os Estados, efetivamente, ganham com a conduta adotada, em que pese em um primeiro momento haver uma redução da arrecadação do imposto, isso se justifica em virtude do fomento da economia da região³⁸.

³⁶ Nesse sentido é a opinião de Sacha Calmon Navarro Coêlho: “A devolução de tributo pago sem haver razão para a restituição, a não ser o intuito de exonerar total ou parcialmente o contribuinte, é considerada pela doutrina matéria estranha ao Direito Tributário. Alega-se estar no capítulo da despesa pública, já na área do Direito Financeiro, a sua sede jurídica. O entendimento é inobjetable.” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária. São Paulo: Dialética, 2003, p. 202.)

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, nota n. 24, p. 293.

³⁸ Insta notar que, em que pese não fazer parte do escopo do presente estudo a origem dos benefícios fiscais, percebe-se que esses nem sempre são de responsabilidade exclusiva dos Estados. Os Estados para atrair investimentos, em nome ao princípio do desenvolvimento econômico e da diminuição das desigualdades, lançam

Sendo vantajosa para o Estado a concessão de benefícios fiscais de forma unilateral, de modo a atrair investimentos para o seu território, essa tem sido uma conduta freqüentemente adotada. A Lei Complementar nº 24/75, em seu art. 8º, trata das conseqüências da inobservância dos dispositivos legais na fruição dos incentivos fiscais, momento em que ocorrerá, cumulativamente: (i) a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria; e (ii) a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Ocorre, contudo, que as soluções previstas no referido diploma legal distam, em muito, não só do princípio da não-cumulatividade, ínsito ao imposto em questão, mas também dos princípios da segurança jurídica, mais especificamente do princípio da proteção da confiança do contribuinte.

A aplicação de ambas as soluções previstas ocasionaria a cumulatividade do ICMS³⁹. Vale dizer, ao mesmo tempo em que impede o contribuinte de usufruir o crédito do imposto no Estado de destino, determina a anulação da norma beneficiadora e, ainda, cobrança do ICMS pelo Estado de origem sobre a parcela do crédito anulado no destino. Além disso, ao impedir o crédito, o Estado de destino está tributando algo que não é de sua competência, mas de competência exclusiva do Estado de origem⁴⁰.

Discorrendo sobre os efeitos da “guerra fiscal” e o fenômeno de ofensa a não-cumulatividade, Schoueri afirma que a Constituição e, mesmo o seu art. 146-A, não permitem que se afaste a concretização da não-cumulatividade e se permita que um ente da Federação exerça competência tributária que não lhe foi outorgada, mesmo em nome da prevenção dos desequilíbrios da concorrência.

mão de atrativos financeiros e fiscais, tendo em vista que a União arrecada tributos federais os quais tem sucessivamente aumentado, quando não há o aumento em igual proporção para ser objeto de partilha com os Estados. Desse modo, pode-se concluir que os benefícios fiscais também são de responsabilidade da União.

³⁹ Segundo o princípio da não-cumulatividade, insculpido na Constituição de 1988, o valor do tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores. Preoderna-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformização na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos. Desse modo, a cumulatividade do ICMS importa em ofensa ao referido princípio constitucional. Sobre a não-cumulatividade como princípio vide: CANTO, Gilberto Ulhôa. ICM: não-cumulatividade - estorno de crédito. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n.9-10, p. 229-264, Jul.-Dez./1979, p 243. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM - Abatimento constitucional princípio da não-cumulatividade. Revista de Direito Tributário. São Paulo, n. 29-30, p. 110-208, Jul.-Dez./1984, p. 110. Sobre a concretização de valores através do princípio da não-cumulatividade, vide CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit*, nota n. 29, p.168.

⁴⁰ Ao dividir o ICMS entre os Estados de origem e de destino nas operações interestaduais, a Constituição Federal realiza efetiva repartição de competência. O fato de um Estado não exercer a sua competência não autoriza a outro Estado exercê-la em seu lugar.

As soluções da referida Lei Complementar vão, portanto, de encontro ao princípio da não-cumulatividade. Além disso, ofendem, também, os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança do contribuinte. Isso porque, conforme ressalta Schoueri, a norma tributária, além de determinar a forma pela qual se dará o financiamento do Estado, produz efeitos sobre o comportamento dos contribuintes, destacando-se, por sua importância enquanto meio de intervenção sobre o domínio econômico, seu caráter indutor⁴¹.

O que a Lei Complementar nº 24/75 propõe é que, diante da ilegalidade do benefício fiscal, seja decretada a nulidade da atuação estatal, com efeitos retroativos. Extrapola, mais ainda, quando prevê demais penalidades ao contribuinte como não só o estorno do crédito, mas também a realização de um novo pagamento ao Estado de destino da operação. Interessante notar que nas medidas previstas quem sofre a sanção é o contribuinte que, a rigor, não é parte direta nessa “guerra”.

Alguns Estados, sem a prévia manifestação do judiciário, têm tomado medidas administrativas extremas e unilaterais, supostamente amparadas no art. 8º da Lei Complementar nº 24/75, contra contribuintes estabelecidos em seus territórios, determinando o estorno do crédito de ICMS das mercadorias adquiridas em outros Estados, consideradas beneficiadas por incentivos fiscais ilegítimos. Ocorre que ainda que se considere que os benefícios sejam passíveis de supressão, não pode a Administração Pública invalidar retroativamente ato anterior concessivo do benefício fiscal, tendo em vista ser absolutamente imprescindível a observância do princípio constitucional da segurança jurídica e da proteção da confiança do contribuinte, sobretudo o Estado de origem, que não tem competência impositiva naquele espaço⁴².

Se o contribuinte, em suas compras interestaduais, apropria crédito do ICMS no montante destacado na nota fiscal, cujo valor, supostamente, foi suportado pelo remetente da mercadoria na operação anterior, não é plausível exigir que o contribuinte destinatário avalie e julgue constantemente potenciais benefícios fiscais concedidos a seu fornecedor para apurar se houve ofensa à legislação. Não há como atribuir ao contribuinte o ônus de fiscalização de benefícios fiscais concedidos irregularmente aos seus parceiros comerciais. Em um contexto normativo onde já é árduo dominar as regras tributárias que disciplinam as relações comerciais desenvolvidas pelo próprio contribuinte, exigir que atue como um “detetive” na

⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.) Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, v. 11. São Paulo: Dialética, p. 241-271, 2007, p. 247.

⁴² MARTINS, Ives Gandra da Silva, MARONE, José Ruben. *Op. cit.*, nota n.42, p. 55.

busca por incentivos antijurídicos, que sequer aparecem nos documentos fiscais, é verdadeira afronta ao princípio da segurança jurídica⁴³.

Sobre a constitucionalidade da concessão de incentivos tributários não amparados por convênio, o Supremo Tribunal Federal já julgou diversas ações diretas de inconstitucionalidade. A orientação da Suprema Corte é inequívoca no sentido de que a concessão de benefício fiscal, sem amparo em convênio, viola o art. 155, XII, g da Constituição⁴⁴. A partir das recorrentes decisões, foi apresentada pelo ministro Gilmar Mendes, a Proposta de Súmula Vinculante nº 69, cujo teor assim prescreve:

“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.”

Antes de se tecer comentários sobre a referida súmula vinculante⁴⁵, insta notar que, quanto à declaração judicial de inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo, essa pode se dar por controle concentrado ou por controle difuso. Em ambos os casos, a regra geral é de que a decisão produzirá efeitos *ex tunc*. Prevalece no Brasil a interpretação de que a lei inconstitucional é lei nula, por conseguinte seus efeitos serão retroativos⁴⁶.

Dizer que é inconstitucional qualquer benefício fiscal unilateralmente concedido pelo Estado, conforme prescreve a súmula, independente do contexto social e jurídico ao qual foi

⁴³ Conforme refere Humberto Ávila, o jurista, antes mero intérprete, transforma-se em uma espécie de detetive, tamanha é a dificuldade de identificar qual é a norma aplicável. Apenas dominar a legislação constitui como que uma ciência à parte. (ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, nota n. 26, p. 47.)

⁴⁴ Nesse sentido são as decisões: STF, Pleno, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.936, relator Min. Gilmar Mendes, julgado em: 19.09.2007, publicado no Diário de Justiça Eletrônico em: 09.11.2007; STF, Pleno, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.809, relator Min. Eros Grau, julgado em: 14.06.2007, publicado no Diário de Justiça Eletrônico em: 14.09.2007; STF, Pleno, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.410, relator Min. Joaquim Barbosa, julgado em: 22.11.2006, publicado no Diário de Justiça Eletrônico em: 08.06.2007; e STF, Pleno, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.548, relator Min. Gilmar Mendes, julgado em: 10.11.2006, publicado no Diário de Justiça Eletrônico em: 15.06.2007.

⁴⁵ A súmula vinculante figura como um conjunto de enunciados que consubstanciam o entendimento jurisprudencial firmado pela instância julgadora. Justamente por isso, na súmula se encontra uma das vias de garantir que certo posicionamento relativo à determinada norma será seguido. A súmula vinculante deve constituir, assim, instrumento de concretização do princípio da isonomia, decorrente segurança jurídica; isso porque a jurisprudência consolidada garante a certeza, a previsibilidade e a igualdade.

⁴⁶ Atualmente, vigora a tese de que a declaração de inconstitucionalidade das leis possuem efeito *ex tunc*. Nesse sentido, o ministro Gilmar Mendes, no julgamento do Mandado de Segurança nº 22.357, assentou o entendimento que já vinha sendo manifestado pela Suprema Corte, de que a declaração de inconstitucionalidade das leis possuem efeito retroativo. Ressaltou o Ministro, contudo, que essa decisão deve respeitar a segurança jurídica, de maneira que os atos jurídicos produzidos com base em lei declarada posteriormente como inconstitucional não devem ser invalidados se já preclusos pela coisa julgada ou se já alcançados pela decadência administrativa, atingindo os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das leis. (STF, Pleno, Mandado de Segurança nº 22.357, relator Min. Gilmar Mendes, julgado em: 27.05.2004, publicado no Diário de Justiça da União em: 05.11.2004, p. 6)

instituído, é dizer que o princípio da legalidade possui primazia sobre os demais princípios igualmente insculpidos na Constituição. É ignorar a segurança jurídica e a garantia de proteção da confiança do contribuinte, o que não se deve admitir.

O Supremo Tribunal Federal cuja função precípua é justamente a guarda da Constituição, tem a incumbência de desenvolver o conteúdo das normas constitucionais e aplicar o respectivo entendimento aos casos concretos que lhe são submetidos. Ocorre que o fato da Suprema Corte declarar a inconstitucionalidade dos benefícios fiscais não deve importar que os efeitos do ato não sejam objeto de proteção pela mesma Constituição que baseou sua inconstitucionalidade. Isso porque, ao lado do princípio da legalidade, existem outros valores tão importantes quanto, como o princípio da segurança jurídica e sua reflexiva proteção da confiança.

Ainda, através da modulação temporal dos efeitos da decisão, o Supremo Tribunal Federal pode, em sede de controle difuso⁴⁷ ou concentrado, restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a partir do momento do julgamento e até mesmo para o futuro. A teoria da eficácia prospectiva busca equalizar os princípios da constitucionalidade e segurança jurídica. Deve-se, assim, admitir a limitação de efeitos jurídicos de uma declaração de inconstitucionalidade no caso dos benefícios fiscais unilateralmente concedidos pelos Estados.

Portanto, não se pode decretar a nulidade de uma atuação estatal e seus respectivos efeitos, pelo simples fato de que ela é, do ponto de vista formal, contrária ao Direito. Isso porquanto os direitos fundamentais e os princípios relacionados a essa nulificação são os fundamentos da aplicação reflexiva do princípio da segurança jurídica, de modo que é preciso ultrapassar a perspectiva meramente estatal e normativa em favor de uma perspectiva baseada na disposição dos contribuintes na atuação séria, legal e justificada da Administração.

Os atos que induzem o contribuinte a agir normalmente não devem ser utilizados contra ele, que merece proteção em razão da boa-fé com que atuou. Mais ainda, merece guarida o comportamento do contribuinte diante dos atos que criam obrigações bilaterais com

⁴⁷ Apesar da Lei nº 9.868/99 prever somente a modulação dos efeitos no controle concentrado de constitucionalidade, a experiência do tribunal demonstra sua aplicação também em sede de controle difuso. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal restringiu os efeitos da declaração de inconstitucionalidade do número de vereadores de uma determinada Câmara Municipal, para não atingir os atos legislativos que tivessem sido editados pelas legislaturas em curso, bem como para impedir alterações nas câmaras até o final da legislatura então corrente (STF, Pleno, Recurso Extraordinário n. 197.917, relator Min Maurício Corrêa, julgado em: 06.06.2002, publicado no Diário de Justiça da União em: 07.05.2004, p. 8), ainda que existam decisões pelo não cabimento da modulação de efeitos no controle difuso de constitucionalidade (STF, 2ª Turma, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 589.958, relator. Min. Cezar Peluso, julgado em: 11.12.2007, publicado no Diário de Justiça Eletrônico em: 22.02.2008).

o Estado, em face da restrição que causa ao exercício da liberdade e da propriedade, mesmo que apresentem alguma falha formal.

Muitos são os benefícios fiscais concedidos e que estão condicionados a uma conduta do contribuinte⁴⁸, como, por exemplo, no Estado do Rio Grande do Sul, o incentivo Fundo Operação Empresa do Estado do Rio Grande do Sul – Fundopem/RS, instituído pela Lei n.º 11.028, de 10 de novembro de 1997. O incentivo objetiva apoiar investimentos em empreendimentos industriais que visem ao desenvolvimento sócio-econômico integrado do Estado, consistindo em financiamento e subsídios, em troca da geração de empregos diretos e indiretos pelo contribuinte beneficiado.

É possível analisar os benefícios fiscais como formas jurídicas compensatórias de diferenças regionais e de infra-estrutura entre entes federados, de modo a justificar que uma indústria eleja aquele território para se instalar, mesmo que esse não ofereça vantagem de logística, mão-de-obra qualificada, melhores insumos para sua produção, dentre outros. Nesses casos, os benefícios atuam não como armas de política fiscal, mas como instrumentos de concretização do postulado da igualdade.

O postulado da igualdade é a exigência da relação entre dois sujeitos com base em um critério que serve a um fim⁴⁹. Se existe uma justificativa responsável pela utilização de um critério diferente, que não seja somente a venda de mercadorias, mas como, por exemplo, a promoção de desenvolvimento, é plausível a utilização de critério diferenciador. A igualdade entre os entes federados justifica que esses se submetam a regras diferentes, especialmente tendo em vista que o princípio federativo, que é um princípio estruturante do ordenamento jurídico, impõe a confluência de dois fins que são imbricados: uniformidade dos entes federados e sua autonomia. Com isso, a autonomia dos entes federados pressupõe regras diferentes quando os entes federados forem essencialmente diferentes; sem isso não há igualdade federativa, muito menos concreção do princípio federativo.

Baseado nisso, o contribuinte pode se estabelecer naquele território no qual, mesmo não sendo em termos gerais mais favorável para seus negócios, assim se torna em virtude dos incentivos fiscais lá existentes. Por conseguinte, nos próximos anos, a indústria ali instalada fomenta a região, propiciando novos empregos e fomentando a economia. Nesse cenário, é inadmissível, porque incoerente com todo o sistema jurídico brasileiro, que o contribuinte seja

⁴⁸ Como exemplo de benefícios que exigem contrapartida do contribuinte, podemos citar o (i) Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - Desenvolve, criado pela Lei n.º 7.980 de 12 de dezembro de 2002; o (ii) Programa Pró-Emprego do Estado de Santa Catarina, instituído pela Lei n.º 13.992, de 15 de fevereiro de 2007; o (iii) Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias – FUNDAP, criado pela Lei n.º 2.508 de 22 de maio de 1970; dentre outros.

⁴⁹ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Op. cit.*, nota n. **Erro! Indicador não definido.**, p. 150.

lesado, perdendo o benefício ou, pior, tendo que ressarcir à Administração pelo imposto não pago através de um incentivo fiscal. O contribuinte estaria sendo punido pelo próprio Estado membro que concedeu o benefício, o qual, por sua vez, obteve todo o ganho de desenvolvimento da sua região.

É direito do contribuinte que ele possa, dentro do seu planejamento, fazer prospecções relativamente às conseqüências jurídicas futuras, por meio da avaliação das alternativas econômicas sob a perspectiva do seu impacto tributário. Negar-lhe poder se basear nas condutas do próprio Estado para planejar seus negócios é ir de encontro ao princípio da proteção da confiança do contribuinte.

A confiança nos atos jurídicos, a aparência e a presunção de legitimidade dos atos, negócios e documentos que os registram, a boa-fé inerente ao comércio, a certeza e a previsibilidade são princípios que militam em favor do contribuinte. Além da aparência de legalidade do ato, o transcurso de tempo desde a sua prática, também é elemento que consolida a situação de fato, de modo que o princípio da proteção da confiança exige que se torne relação protegida pelo Direito.

Conforme já discorrido no início deste estudo, a confiabilidade no direito requer quatro elementos, os quais podem ser relacionados com a prática de concessão de benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelos entes federados. O primeiro dos elementos, diz respeito à (i) relação com base na confiança: o contribuinte confia na validade de determinado benefício fiscal, visto que esse possui aparência e presunção de legitimidade, não podendo ter sua confiança frustrada em virtude da mudança repentina de conduta do órgão estatal; (ii) confiança não apenas subjetiva do contribuinte, mas em relação desse com a base de confiança; (iii) exercício da sua confiança: ter usufruído os incentivos fiscais, ter pautado suas relações tendo os benefícios fiscais como certeza no momento das transações; e, por fim, (iv) que a confiança seja frustrada: seja através de uma decisão em sede concentrada de inconstitucionalidade do benefício, seja através de condutas dos entes federativos em sentido contrário à confiança do contribuinte.

Todos os elementos do princípio da proteção da confiança têm que estar presentes, mas a fraca intensidade de um deve ser compensada pela alta intensidade de outro, de modo que, na média, possa ser possível afirmar a densidade mínima de seus pressupostos⁵⁰.

Portanto, apenas porque concedidos em desconformidade com as formalidades necessárias, não implica necessariamente que o incentivo fiscal não possa produzir efeitos, ou

⁵⁰ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Op. cit.*, nota n. 43, p. 687.

que os mesmos não sejam protegidos por outras normas constitucionais, além daquela que foi objeto de violação.

Quanto a uma possível solução para a “guerra fiscal”, somente com a análise de cada caso concreto é que se poderia tentar resolver a questão da forma mais justa, com base no princípio da proteção da confiança do contribuinte. Há incentivos que concretamente não se traduzem em qualquer melhora na qualidade de vida da população, instituídos para agradar determinando grupo, sem contrapartida do contribuinte incentivado. Já outros, melhoram a realidade sócio-econômico da região e ainda aumentam a arrecadação tributária da unidade federada. Há também incentivos que são usufruídos por vários anos, de forma que se no primeiro ano possa, talvez, não se ter certeza da “base confiável”, com o transcurso do tempo, pela implementação do incentivo com a criação de relações diretas e indireta, muda-se a perspectiva e o que antigamente talvez não fosse confiável, agora se torna em razão do tempo de concessão do benefício.

Por conta dessa realidade, aliada à aparência de legalidade do benefício fiscal, uma vez que concedido por autoridades graduadas do ente federativo, bem como dada a devida publicidade ao ato, é que não é razoável a edição de uma Súmula Vinculante, tratando como inconstitucional todo e qualquer benefício fiscal, sem inclusive atentar para os efeitos dessa declaração perante a confiança do contribuinte.

CONCLUSÃO

O que se propôs através do presente estudo não foi a defesa da concessão unilateral de benefícios fiscais, pois esses, além de não observarem as formalidades necessárias para a sua instituição, também geram efeitos inegavelmente prejudiciais à economia nacional, ocasionando a denominada “guerra fiscal”. Ocorre que os efeitos que os incentivos irradiam devem ser cuidadosamente analisados, de modo que o contribuinte não seja lesado pelo Estado por confiar na conduta deste mesmo ente, e, por conseguinte, seja ferido o princípio da proteção da confiança.

Com base no presente estudo, percebe-se, então, que as questões suscitadas no início deste trabalho encontram solução uníssona, todas baseadas no princípio da segurança jurídica e sua reflexiva proteção da confiança.

A violação do princípio da legalidade não é, por si só, suficiente para a invalidação de qualquer benefício fiscal, visto que requer a conjugação com os demais princípios

igualmente protegidos pela Constituição e de idêntica hierarquia. A conduta do contribuinte, portanto, que atuou em consonância com as disposições legais emitidas pelo próprio Estado, está protegida pelo Direito.

Para que um benefício fiscal seja considerado inconstitucional, deve-se analisar não somente como foi concedido (aspectos formais), mas o porquê, por quem, para que e por quanto tempo. A análise não deve ser simplista e apenas centrar em aspectos formais da norma: se o benefício não for concedido por convênio, então não há efeitos a serem protegidos. Trata-se de violação ao princípio da segurança jurídica e seu efeito reflexivo da proteção da confiança. Deve-se, portanto, atentar para a conduta do Estado e do contribuinte, para só então decidir a respeito do Direito a ser resguardado.

Se o benefício fiscal for julgado inconstitucional seus efeitos ainda estarão protegidos pela Constituição, a qual, em seu preâmbulo, já refere ser o Brasil um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos. Por conseguinte, mesmo diante de incentivos fiscais concedidos unilateralmente pelos entes federados, sua revisão deve ser limitada pelos direitos fundamentais do contribuinte.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM - Abatimento constitucional princípio da não-cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 29-30, p. 110-208, Jul.-Dez./1984.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Segurança Jurídica. Entre a Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BORGES, Souto Maior. Subvenção Financeira. Isenção e Dedução Tributárias. In: **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 41-42, p. 40-46, Ago./1978.

CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 5ª ed. Tradução de: Antonio Manuel da Rocha. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012.

CANTO, Gilberto Ulhôa. ICM: não-cumulatividade - estorno de crédito. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n.9-10, p. 229-264, Jul.-Dez./1979.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros. 2011.

_____. **ICMS**. 15ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. **Revista Diálogo Jurídico**. Salvador: DP, nº 16, p. 79-103. Ago./2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. São Paulo: Dialética, 2003.

KNIJNIK, Danilo. O Princípio da Segurança Jurídica no Direito Administrativo e Constitucional. **Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, Vol. 35/205, 1995.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, MARONE, José Ruben. O perfil jurídico da guerra fiscal e das variações das relações jurídicas dos estímulos de ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 134, p. 48-58, Nov./2006.

_____. Política Municipal de Incentivos Fiscais e Financeiros – Limites da Constituição e da Lei de Responsabilidade Fiscal – Autonomia Financeira, Administrativa e Política das Unidades Federativas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 186, p. 126-143. Mar./2011.

MAURER, Harmut. **Contributos para o Direito do Estado**. Tradução: Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007.

MOURA, Maria Aparecida Vera Cruz Bruni de. Incentivos Fiscais Através das Isenções. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). **Estudos de Problemas Tributários**. São Paulo: José Bushatsky, 1971.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Constituição e segurança jurídica. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. (Coord.). **Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada**. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.) **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, v. 11. São Paulo: Dialética, p. 241-271, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.