

ICMS — INCENTIVOS FISCAIS E FINANCEIROS — LIMITE CONSTITUCIONAL

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Tenho para mim —e defendi tal posição, em livros, artigos, pareceres e conferências— que a razão de ser dos incisos IV, V e VI do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal e da letra “g” do inciso XII reside na necessidade de adaptação de um tributo de vocação nacional para sua conformação jurídica regional¹.

Em país, em que há livre circulação de bens e serviços sem restrições tributárias, exceção feita ao pedágio —entendo ter, este, natureza de taxa, por força do inciso V, do art. 150, da Constituição Federal—, nitidamente mantém, o constituinte, a perfilação de um IVA brasileiro, de regência não nacional, não sendo possível discipliná-lo sem forte enrijecimento constitucional, para impedir distorções².

Podendo, as mercadorias e os serviços, transitar por todo o território brasileiro, com reflexos impositivos além das fronteiras dos Estados, a configuração de uma disciplina superior impunha-se ao constituinte, como já ocorrera —nos textos constitucionais pretéritos — desde a E.C. n. 18/65, à luz da lei suprema de 46.

Não só a participação do Senado considerou, o legislador maior, relevante, na definição de alíquotas interestaduais, como na determinação das alíquotas mínimas para as operações internas, admitindo-se participação dos Estados para a determinação de alíquotas internas, que, nesta hipótese, poderiam ser inferiores às alíquotas interestaduais³.

O aspecto mais relevante foi outorgado à lei complementar, com papel estabilizador e instituidor das legislações estaduais, pela letra “g” do inciso XII do artigo 155.

Sendo nitidamente um tributo nacional, regionalizado em sua competência impositiva, impôs, o constituinte, a letra “g”, que transcrevo:

“regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados” (grifo meu).

Como se percebe, lei complementar, de um lado, disciplina o acordo entre os Estados, de outro, estabelece quais são os elementos necessários para a instituição de incentivos de natureza fiscal⁴.

O texto, todavia, não cuida de estímulos financeiros, mas apenas tributários (fiscais), com o que muitos contestaram a não-recepção da Lei Complementar nº 24/75, que cuida de ambos (incentivos tributários e financeiros). Estão, os artigos 1º, § único, inciso IV, e 8º, do referido diploma, assim redigidos:

“Art. 1º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta lei.

§ único — O disposto neste artigo também se aplica:

.....

IV. a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus”.

.....

“Art. 8º A inobservância dos dispositivos desta lei acarretará, cumulativamente:

I. a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II. a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente” (grifos meus).

De rigor, a lei complementar abrange os dois tipos de incentivos (fiscais e financeiros) e a Constituição cuida exclusivamente de incentivos fiscais, na regulação possível, pela lei complementar. No que diz respeito, portanto, aos incentivos fiscais nenhuma dúvida sobre a recepção. Não o mesmo no que concerne aos incentivos financeiros⁵.

Em meu livro “Teoria da imposição tributária”, defendo, inclusive, a expressão, em muitos países adotada, de *“imposição fiscal”*, e não *“tributária”*, para a competência outorgada ao ente público, de geração de rendas tributárias, até por força da origem latina da expressão, tendo escrito:

“Preferi por dedução lógica, adotar simultaneamente a terminologia própria de inúmeros países, que consideram o adjetivo “fiscal” como o mais adequado para batizar o fenômeno, tanto quanto o “tributário” albergado

pelo direito brasileiro. Assim, a origem romana da palavra “fisco”, tão superiormente analisada por Bernardo Ribeiro de Moraes, que é aplicável à relação jurídica que nasce entre os sujeitos ativos e passivos, de natureza exclusivamente impositiva, justificaria a hospedagem da formulação expressional de maior universalidade (fiscal), embora nos pareça também aceitável aquela outra que se refere a uma das partes da obrigação conseqüente (tributária)”⁶.

Sobre esse aspecto, escreveu Bernardo Ribeiro de Moraes:

“O adjetivo fiscal vem de Fisco (do latim: fiscalis; de fiscus, i), palavra que recebeu diversas interpretações. Inicialmente, fiscus designava o cesto de vime, ou junco, utilizado pelos romanos para guardar dinheiro. Mais tarde, o mesmo vocábulo foi empregado para referenciar a caixa, bolsa ou arca, destinada a guardar dinheiro. Ampliado o seu sentido, com o passar dos anos, fiscus passou a representar a caixa confiada nas mãos do Príncipe romano, ou melhor, o “Tesouro do Príncipe”, onde ingressavam receitas procedentes das províncias imperiais, distinguindo-se do “Tesouro Público” ou aerarium (erário), designativo da caixa confiada ao Senado romano, onde afluíam receitas das províncias senatoriais e dos confiscos realizados. “Fisci, id est, privatorum principis thesaurorum ratio”, disse Tácito”⁷.

Ora, se o constituinte apenas exigiu que os incentivos fiscais (tributários) — e não os incentivos de natureza financeira — fossem objeto de acordo para que os Estados pudessem utilizá-los nas operações interestaduais, a crítica à não-recepção, neste aspecto, pareceu-me fundada, motivo pelo qual, quando do convite, pelos eminentes deputados da Câmara Federal, para participar de audiência pública, em 2003, sugeri que a questão fosse de vez solucionada, introduzindo-se, no PEC 41/03, que resultou na E.C. nº 42/03, dispositivo capaz de encerrar a incorretamente denominada “guerra fiscal” entre os Estados da Federação, assim como o Distrito Federal⁸.

O Deputado Delfim Netto, após a audiência pública, solicitou-me que elaborasse proposta neste sentido, o que fiz nos termos seguintes:

“PROJETO DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 41/03.

§ 6º DO ARTIGO 155.

Incentivos de natureza tributária ou financeira vinculados a operações relativas à circulação de mercadorias ou prestação de serviços que impliquem direito a crédito do imposto em outra unidade da Federação, poderão ser desconsiderados pelo Estado do destinatário do bem, mercadoria ou serviço,

se não tiverem sido aprovados pelos demais Estados e Distrito Federal, nos termos de lei complementar.⁹

JUSTIFICATIVA

Os grandes problemas tributários brasileiros não dependem de reforma tributária. O princípio da não-cumulatividade das contribuições foi adotado para o PIS, sem necessidade de alteração constitucional, o mesmo podendo ocorrer para a COFINS e outras contribuições.

A guerra fiscal entre os municípios quanto ao ISS, foi reduzida a quase nenhuma expressão pela E.C. nº 37/02, ao estabelecer a alíquota mínima de 2%.

A guerra fiscal entre os Estados ocorre em função de o Estado receptor ser obrigado a aceitar o crédito do que não foi recolhido no Estado de origem em virtude do incentivo por ele outorgado, o que leva a ser o benefício suportado também pela unidade da Federação destinatária, que nenhum benefício auferem em razão do empreendimento estabelecido, por força dos estímulos, naquela de origem.

Da mesma forma que, quanto ao ISS, houve sensível redução dos conflitos tributários por força da E.C. nº 37/02, o direito a desconsiderar o incentivo, no Estado do destinatário do bem, mercadoria ou serviço, a não ser que tais incentivos tenham sido aprovados pelo CONFAZ, desestimulará a guerra fiscal entre tais entidades federativas¹⁰.

No mais, em momento de alta carga tributária, a reforma vem na contramão do discurso presidencial de simplificar o sistema. A adoção do princípio da progressividade, nos Impostos de Transações Imobiliárias e Heranças e Doações, ou a retirada do veículo legislativo da lei complementar para introdução do imposto sobre grandes fortunas, sinalizam um aumento da carga, inadmissível neste período de recessão e de falta de horizontes para a economia brasileira, esmagada por altos tributos (os maiores dos países emergentes e os maiores do mundo, no trinômio "PIB-carga-nível de prestação de serviços públicos) e juros elevados.

A simples eliminação do direito a crédito, no Estado destinatário de bens, mercadorias ou serviços, relativamente aos incentivos concedidos no Estado de origem sem a expressa autorização do CONFAZ já simplificaria o regime do principal imposto brasileiro, reduzindo as discussões judiciais e propiciando a simplificação almejada para o ICMS.

Em momento de indifereçável recessão, é preferível aperfeiçoar o sistema atual mediante alterações na legislação infraconstitucional, a modificá-lo

com a introdução de polêmicos princípios cuja implementação, longe de promover o desenvolvimento, certamente produzirá efeito oposto, comprometendo as metas governamentais.

A proposta foi rejeitada pela Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados, com que se manteve a redação da letra “g” do inciso XII, § 2º, do artigo 155 da Constituição Federal¹¹.

A não aceitação de disciplina nos moldes que constavam de minha proposta, encampada pelo eminente Deputado Delfim Netto, sinaliza claramente dois aspectos, de idêntica relevância, a saber:

1) o Congresso Nacional não entendeu fosse a melhor solução para a matéria, preferindo manter como está o sistema tributário neste aspecto;

2) a expressão “fiscal” (tributário) não foi alargada para abranger também o incentivo financeiro, com o que os defensores de que, para estes, a lei complementar nº 24/75 não foi recepcionada, fortaleceu-se, visto que a expressão “fiscal” continuou aquela constitucionalizada para efeitos de acordo entre as entidades com poder impositivo sobre o ICMS, na Federação.

Nesta linha, é de se considerar, ainda, que, durante a discussão da PEC 41/03, os incentivos, não só financeiros, como “fiscais”, foram discutidos amplamente, em nível de prazo de sua duração, considerando as diversas entidades federativas, fundamental que se os estendesse no tempo, para que seu brusco encerramento não viesse a descompassar diversas economias regionais¹².

Em outras palavras, todos os constituintes derivados, durante as discussões na audiência pública de que participei, consideraram que a manutenção de tais incentivos seria fundamental para não haver um colapso regional de Estados menos ricos.

E a matéria continua a ser discutida, em pleno ano de 2004, pelos nossos “constituintes derivados”, na nova proposta de reforma tributária, com o que, nada obstante meu esforço para equacionar o problema com a proposta rejeitada, a questão continua, com clara sinalização de que não só os incentivos financeiros, de que não cuidou a Constituição de 1988, mas também os fiscais, dos quais cuidou, serão mantidos, por um período de tempo ainda a ser determinado.

Uma segunda ordem de considerações faz-se também necessária, esta de natureza mais conceitual.

O direito tributário e o direito financeiro são ramos autônomos do direito. Muitos, no passado, entendiam que o direito tributário estaria sujeito ao direito financeiro, sendo, pois, um sub-ramo deste¹³.

Tal concepção já não mais persiste. Têm, ambos os ramos, pontos em comum, integram o campo das finanças públicas, possuem princípios, a maior parte deles, semelhantes ou mesmo idênticos, mas são ramos distintos.

A Constituição Brasileira, claramente, os separou. Nas discussões preliminares para a elaboração de lei suprema de 88, em 1987, criaram-se 3 sub-Comissões, na Comissão Sexta, sendo a do sistema tributário distinta da de Finanças e dos Orçamentos. O resultado foi ter, o constituinte originário, naquela época, determinado que os arts. 145 a 156 cuidassem do sistema tributário (relações entre o poder impositivo e o contribuinte) e os artigos 157 a 169, das finanças públicas e dos orçamentos, abrangendo a partilha das receitas tributárias entre os entes federativos (157 a 162), as regras das finanças públicas e administração da moeda e do crédito (arts. 163 e 164) e dos orçamentos (165 a 169)¹⁴.

No campo do direito tributário, as relações estudadas são exclusivamente de subordinação, impondo, o Estado, o tributo, nos termos da Constituição e por força de lei, devendo, o contribuinte ou responsável, adimplir o determinado pela legislação, nas operações ou situações definidas como impositivas.

No momento em que a obrigação tributária é adimplida — neste exato momento — cessam as relações Fisco-Contribuinte e os recursos ingressados nas burras estatais passam a ser guiados por regras de um outro direito, que é o direito financeiro. E a entidade federativa passa a ter da receita recebida, o pleno e livre arbítrio para destinar os recursos que lhe pertencem a quem desejar, dentro da lei e da Constituição.

Se desejar destiná-los a financiar — e o orçamento e a legislação previrem o financiamento — empresas, direta ou indiretamente, para incentivar o desenvolvimento regional, poderá fazê-lo, visto que a titularidade dos recursos lhe pertence. Enquanto as relações forem de direito tributário, tem o Estado, em potência, tais recursos, mas depende da adimplência do contribuinte. Trata-se, pois, um “ato em potência” — na linguagem tomista — receber tais recursos do sujeito passivo da relação tributária¹⁵.

No momento, todavia, que tais ingressos passam a lhe pertencer, por esgotamento da relação Fisco-contribuinte no momento do pagamento da obrigação tributária, tais recursos passam ao seu domínio, podendo o Estado, deles dispor livremente, desde que a lei maior e a lei pertinente lhe outorguem tal disponibilização.

Se, com os recursos do ICMS (imposto não vinculado), decidir o governo de um Estado financiar quem quer que seja, poderá fazê-lo, pois goza de autonomia política, administrativa e financeira. Igualmente os municípios, já que, desde 1988, são entidades federativas, por força do artigo 18 da C.F.¹⁶

Tal financiamento, de natureza financeira e não fiscal, diz respeito ao direito financeiro e não tributário. Pode ser realizado por força da autonomia outorgada às entidades federativas, e não viola os acordos celebrados entre os Estados, já que a lei e a Constituição impõem apenas que *incentivos fiscais* —e não financeiros— tenham sua concessão condicionada a acordo no CONFAZ.

No incentivo fiscal, a ocorrência do estímulo é anterior ao pagamento do tributo, que deixa de ser feito. Se for isenção, nasce obrigação tributária, que não se concretiza em crédito tributário, por força do estímulo (art. 175 do CTN)¹⁷.

Já no incentivo financeiro, nasce a obrigação tributária, nasce o crédito tributário, extingue-se o crédito tributário pelo pagamento e os recursos ingressam nos cofres estatais, em termos da legislação e do orçamento, podendo o Estado fazer o que bem entender —pois os recursos lhe pertencem—, inclusive financiar as empresas contribuintes de ICMS.

Como se percebe, são dois tipos absolutamente distintos de estímulos, um, de natureza tributária —aquele de que cuidou a letra “g” do inciso XII do art. 155 da C.F.— e, outro, de natureza financeira, subordinado às regras dos artigos 165 a 169 da lei maior.

À evidência, tal tipo de incentivo não está sujeito às deliberações do CONFAZ, apenas competente para discutir incentivos fiscais.

Uma última ordem de considerações é necessária.

O Comunicado CAT nº 36 de 29/07/04 faz menção aos seguintes dispositivos: 155, § 2º, I e XII, “g”, 170, inciso IV da Constituição Federal, os arts. 1º e 8º, inciso I, da L.C. nº 24/75 e ao § 3º do artigo 36 da Lei Estadual nº 6374 de 1º de março de 1989¹⁸.

O artigo 155, § 2º, XII, letra “g”, é, de rigor, o único relevante, e já comentado neste parecer, pois cuidando apenas de *incentivos fiscais* e não financeiros.

Os demais artigos são irrelevantes. O inciso I do § 2º cuida da não-cumulatividade, que é artigo genérico para esta técnica de arrecadação, no dizer de Paulo Bonilha. Não é destinado especificamente à questão. Apenas informa como é arrecadado o ICMS¹⁹.

Organizei, em 1978, Simpósio Nacional pelo Centro de Extensão Universitária, para discutir o ICM e, na conclusão do plenário sobre se o valor agregado comporia ou não a hipótese de imposição de ICM, a resposta foi a seguinte:

“3ª. questão: O valor acrescido é circunstância que compõe a hipótese de incidência do ICM?”

Conclusões do Plenário:

3ª. Questão: *“Não, o valor acrescido não é circunstância componente da hipótese de incidência do ICM. O princípio constitucional da não cumulatividade, consiste, tão somente em abater do imposto devido o montante exigível nas operações anteriores, sem qualquer consideração à existência ou não de valor acrescido”*²⁰.

Referência, portanto, genérica e despicienda.

O art. 170, inciso IV (livre concorrência), assim redigido:

“A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

....

IV. livre concorrência”,

pertine à ordem econômica e é matéria regulada pela lei 8.884/94. Nada tem a ver com a questão federativa de incentivos fiscais.

Para se verificar a absoluta impertinência da referência, cito, apenas a título exemplificativo, os excelentes comentários ao referido diploma editados por América Jurídica, sob a coordenação de Marcos da Costa, Paulo Lucena de Menezes e Rogério Gandra da Silva Martins e com os seguintes autores: Alberto Venâncio Filho, Ana Prieto, Arnaldo Wald, Carlos Alberto Hagstrom, Claudia Fonseca M. Pavan, Edvaldo Brito, Erik Gramstrup, Ernane Galveas, Fernando de Oliveira Marques, Fernando Dias Menezes de Almeida, Fernando Olavo Saddi Castro, Fernando Passos, Gustavo Loyola, Ives Gandra da Silva Martins, Jandir Dalle Lucca, José Cretella Jr., José Marcelo Martins Proença, José Ruben Marone, Marcia Regina Machado Melaré, Marcos da Costa, Mark Katz, Simon Lockie, Ney Prado, Paulo Lucena de Menezes, Priscila Brolio Gonçalves, Renato Stetner, Rodrigo M. Carneiro de Oliveira, Rodrigo Moacyr Amaral Santos, Rogério Gandra da Silva Martins, Soraya David Monteiro Locatelli, Telma de Freitas Fontes e Toshio Mukai, em que não é feita a menor referência à questão tributária como fator de desequilíbrio concorrencial²¹.

Eu mesmo tentei colocar a matéria para discussão no I Colóquio Internacional Brasil-Argentina, de organização a cargo do Centro de Extensão Universitária do Brasil e Universidade Austral da Argentina, em 1999, não tendo, os autores que participaram do debate, encontrado como vincular, no sistema constitucional brasileiro, a livre concorrência a práticas impositivas descompensatórias para efeitos de aplicação da Lei n. 8884/94.

Artigo, portanto, absolutamente impertinente.

Os artigos 1º e 8º da L.C., já retro-transcritos, cuidam de incentivos fiscais e financeiros, mas, como é lei anterior a 1988 e só de incentivos fiscais

cuidou a Constituição de 88, quanto aos incentivos financeiros não foi a referida lei complementar, decididamente, recepcionada, como entendem inúmeros autores.

Por fim, o artigo 36 § 3º, da Lei 6374/75, no que diz respeito aos “incentivos fiscais”, poderá ser admitida sua legalidade, mas, no que diz respeito aos incentivos “financeiros”, não, visto que de incentivos financeiros não cuidou, o constituinte²².

Em outras palavras, depois que o tributo ingressou nos cofres da entidade federativa, pode ela tudo fazer, inclusive devolver quantia correspondente ao valor do tributo, que, de rigor, já não é mais tributo.

A própria expressão “devolução do tributo” é de absoluta injuridicidade. Aquilo que ingressa nos cofres estatais é tributo. O que sai dos cofres estatais não é tributo. Se foi recolhido indevidamente, já não era tributo antes, pois não há tributo ilegal. Se foi recolhido devidamente, extingue-se a relação tributária e a quantia que ingressou nos cofres estatais, pode ter o destino que se pretender outorgar-lhe. À evidência, porém, se for destinado valor semelhante para o contribuinte financeiramente incentivado, não se tratará de “tributo devolvido”, visto que o Estado não paga “tributos a contribuintes”. Nem a quantia devolvida é a mesma —a teoria heraclitiana de que ninguém bebe duas vezes no mesmo rio pela mobilidade das águas é aplicável, pois o dinheiro destinado não é o mesmo que ingressou no Erário—, nem a quantia entregue à empresa financiada é tributo²³.

Como se percebe, nenhum dos dispositivos chamados à baila pelo Comunicado CAT 36/04 dão-lhe consistência, nem sendo, inclusive, admitida a delegação de competência legislativa que o § 3º do art. 36, teoricamente, ofertaria ao Executivo para atingir a legislação dos Fundos de Participação e Fomentos do Estado de Goiás criados pela Lei nº 11.180/90, assim como toda a legislação de outros Estados. Trata-se de um modesto ato administrativo eivado de manifesta ilegalidade direta e inconstitucionalidade indireta, no que diz respeito aos incentivos financeiros lá outorgados. Mais do que isto, seria também de manifesta ilegalidade direta e inconstitucionalidade indireta, no que diz respeito à delegação de competência legislativa, que a lei suprema não oferta ao Executivo, senão nas hipóteses de medida provisória ou da lei delegada, no plano Federal. Sendo o ato administrativo um mero regulamentador da lei, não pode nem extravasá-la, nem reduzir sua eficácia e, muito menos, criar hipóteses de derrogação de outras leis, fundadas na Constituição, emanadas de outras entidades federativas²⁴.

O financiamento, portanto, ocorre com a transformação, em alguns casos, do ICMS em tributo adimplido e emprestado em seguida.

Esta matéria, hoje no centro das discussões sobre ICMS, merece, como acabo de demonstrar, profunda reflexão.

NOTAS

1. Estão os incisos IV, V e VI assim redigidos: “Art. 155 Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II. operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; ...

§ 2º O imposto previsto no inc. II, atenderá ao seguinte: ... IV — resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V — é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI — salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais”.

2. Escrevi, ao comentar o inciso V assim redigido: “Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: V. estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”: “Por fim, o sexto princípio cuida da vedação à limitação ao tráfego de pessoas ou bens, no país, visto que o Brasil é uma Federação e não uma Confederação. A vedação é aos tributos estaduais e municipais, capazes de gerar tratamento diferenciado.

A exceção é feita aos pedágios, cuja natureza de taxa fica definitivamente consagrada no atual Texto Constitucional.

À luz do princípio algumas considerações podem ser apresenta das. Uma delas diz respeito às Zonas Francas, que gozam de especial estatuto jurídico, em que, em face dos favores concedidos, a entrada ou a saída de mercadorias obrigam controle especial, algumas vezes dos Estados, que entendem haja uma concorrência à formação de núcleos de desenvolvimento, pelas melhores perspectivas oferecidas aos empreendimentos instalados naquelas áreas de privilégio.

A matéria já foi levantada, até porque o princípio estava hospedado pela Constituição anterior, mas não me parece que os mecanismos de defesa contra fraudes ou soluções criativas representem estabelecimento de limitação. O respeito aos privilégios não implica a desobrigação de fiscalizar o correto uso dos incentivos, razão pela qual o controle maior para produtos vindos destas áreas ou a elas destinados, a meu ver, continua” (Comentários à Constituição do Brasil, 6º vol., tomo I, Ed. Saraiva, 2ª. ed. atualizada, 2001, p. 183/184).

3. Escrevi: “Há, todavia, uma consideração a fazer: a letra “g” do inciso XII cuida apenas de isenções, incentivos e benefícios fiscais, e se poderá perguntar até que ponto, nesta competência, estaria aquela de alterar alíquotas, função definitivamente outorgada ao Senado Federal.

O exame mais acurado do dispositivo, todavia, demonstra que o conflito inexistente.

De rigor, o Senado oferta as alíquotas mínimas — vinculadas às internas à exteriorização das alíquotas interestaduais ou de exportação —, com o que a faculdade do inc. V é, em verdade, um poder-dever, visto que sem aquele parâmetro (inc. IV) não poderá haver alíquotas internas.

Tal comando superior determina, pois, que o Senado Federal, ao estabelecer as alíquotas interestaduais e de exportação, já estabeleça as alíquotas mínimas sobre as quais poderão os Estados trabalhar.

Alíquota inferior, todavia, é incentivo fiscal, benefício incontestado, razão pela qual invoca o constituinte o comando do art. 155, XII, g, que só de tais estímulos cuidou. Desta forma, o que o constituinte fez no inc. VI do § 2º foi conformar o que disposto está no inc. XII, g, do mesmo parágrafo, no que andou bem, visto que sem a concordância de todos os Estados o incentivo não poderá ser dado, sobre evitar desta forma uma guerra incontrolável entre eles” (Comentários à Constituição do Brasil, vol. 6, tomo I, ob. cit. p. 478/480).

4. Ainda para explicitar meu pensamento sobre a matéria escrevi: “A letra “g” substitui, no atual Texto, o art. 23, § 6º da Emenda Constitucional n. 1/69, aumentando-lhe o espectro de abrangência.

O dispositivo anterior cuidava apenas de isenções, tendo a Lei Complementar nº 24/75 alargado — a meu ver, de forma inconstitucional — a área de atuação dos secretários de Estado por deliberação convenial.

O atual dispositivo estende a deliberação, além das isenções, para outras formas de estímulo, com o que os benefícios e incentivos fiscais passam a ser também de competência da deliberação conjunta.

Parece-me mais adequado o texto da nova Constituição que o da anterior, posto que a isenção é uma das formas de estímulo fiscal, mas não é a única. Condenável, pois, a pressa dos Estados em estender os contornos fora dos estritos limites das isenções, no passado, tornando o dispositivo — criado para evitar concessões e conflitos — de poucos efeitos. Esta a razão pela qual a Lei Complementar nº 24/75,

ao tentar corrigir a insuficiência do Texto anterior, alargou-o, mas de forma inconstitucional, por não ter o legislador complementar as forças que se auto-outorgou.

O Texto atual corrige a reticência anterior e o faz de forma abrangente” (Comentários à Constituição do Brasil, ob. cit. p. 564/565).

5. Celso Bastos também refere-se aos estímulos fiscais e mais concretamente às isenções: “O propósito desse dispositivo é evitar a chamada guerra tributária. A outorga de isenções do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, desde que feitas unilateralmente pelos Estados, se presta a que se instaure entre eles uma luta consistente nos objetivos entre si conflitantes de cada um dos Estados ganhar parcela do mercado dos outros mediante a liberação desse imposto.

Para obviar esse inconveniente, o § 6º do art. 23 dispõe que tais isenções serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar” (Lei Complementar — Teoria e comentários”, Saraiva, 1985, p. 87).

6. 2ª. ed. revista e atualizada, Ed. LTR, 1998, p. 28.

7. Compêndio de Direito Tributário, Forense, 1984, p. 56.

8. Manoel Gonçalves Ferreira Filho comenta a letra “g” do § 2º, inciso XII, do art. 155, como se segue: “Concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Decorre desta regra que a lei complementar federal apenas regulará a forma pela qual o Estado (ou o Distrito Federal) concederá, evidentemente no seu âmbito de competência, isenções, incentivos ou benefícios fiscais em matéria de ICMS. Assim, a decisão sobre conceder ou não esses benefícios é unilateral, cabendo exclusivamente ao poder competente para tributar; entretanto, está sujeita ao procedimento que estabelecer a lei complementar federal. Note-se que, portanto, não é mais necessário convênio para a concessão de isenções, como estava no art. 23, § 6 da Emenda n. 1/69” (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, vol. 2, Ed. Saraiva, 1999, p. 131).

9. Sobre a lei complementar escrevi: “Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo.

É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação — no que têm razão —, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental”, continuando: “A utilização no campo do direito das normas de integração, em escala intermédia, permite que o

sistema plasmado na Constituição tenha textura capaz de dar estabilidade à exação dos diversos poderes tributantes.

É, pois, a lei complementar uma garantia de estabilidade do sistema, não permitindo que cinco mil Municípios, vinte e seis Estados e a União tenham sistemas próprios, assim como do pagador de tributos, que na Federação pode livremente viajar ou alterar seu domicílio, à luz dos mesmos princípios gerais que regem o sistema” (Comentários à Constituição do Brasil, vol. 6, tomo I, ob. cit. p. 79/81).

10. O artigo 2º da E.C. nº 37 tem a seguinte redação: “O § 3º do art. 156 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação: “Art. 156 § 3º Em relação ao imposto previsto no inc. III do “caput” deste artigo, cabe à lei complementar: I. fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; II. regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

11. Hugo de Brito Machado, fica, também, nos limites dos estímulos fiscais, ao dizer: “A vigente Constituição diz caber à lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados” (art. 155, § 2º. inc. XII, alínea “g”).

Assim, é razoável entender-se que os Estados podem, mediante convênio, regular as questões pertinentes a isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS.

Podem também os Estados, mediante convênio, deliberar a respeito de alíquotas do imposto, nos termos do art. 155, § 2º, inciso VI, da C.F.” (Curso de Direito Tributário, 22ª. ed., Malheiros Editores, 2003, p. 343).

12. José Souto Maior Borges fez a distinção: “4.1 Sob esse aspecto, revela-se o que estava oculto nas dobras do ordenamento jurídico e é desocultado pela exegese jurídica. São inconfundíveis os campos materiais cobertos pela atividade tributária e pelos demais segmentos da atividade financeira estatal”, continuando: “Se o incentivo não visa o tributo, mas a receita tributária, terá como objeto uma relação jurídica instaurada após a extinção da relação tributária, dado que alcança receita pública já realizada. Noutras palavras: será um incentivo financeiro *stricto sensu*” (grifos meus) (Revista Dialética de Direito Tributário, n. 63, Dezembro/2000, p. 84/5).

13. Hamilton Dias de Souza escreveu sobre a origem do sistema tributário moderno brasileiro que: “Não obstante essas ponderações, a matéria deve ser examinada com muita cautela, pois o sistema prestigia o princípio federativo (art. 19, C.F.) e a autonomia dos governos locais. O argumento histórico ajuda, nesse passo, pois pretendia-se, na Subcomissão de Discriminação de Rendas, por proposta do então Deputado Baiomar Baleeiro, incluir na Constituição de 1946, dispositivo que desse competência à União para legislar sobre Direito Financeiro. Contudo, tal proposição foi reformulada em plenário, pois não poderia a União legislar sobre todo o Direito Financeiro (onde, àquela época, incluía-se o tributário) sob pena de atingir severamente as autonomias legislativas locais, o que resultou na competência outorgada apenas para legislar sobre normas gerais” (grifos meus) (Direito Tributário 2, José Bushatsky Editor, 1973, p. 29).

14. Escrevi: “Outro aspecto relevante a ser examinado é o que diz respeito ao perfil ofertado pelo Constituinte.

No Texto pretérito, três ramos essenciais à administração financeira do Estado encontravam-se em parte dispersos e em parte entrelaçados, quais sejam, o direito tributário, o direito financeiro e o direito econômico.

O direito tributário tinha seu perfil indicado nos arts. 18 a 26, embora os arts. 25 e 26 fossem de direito financeiro. Os diversos dispositivos de direito tributário encontravam-se ainda espalhados por outros capítulos, inclusive no campo do direito econômico (art. 163, parágrafo único).

Por outro lado, o capítulo de direito financeiro hospedava matéria de direito econômico, que é o sistema financeiro; e o direito econômico, matéria tributária, sobre não haver nítida divisão entre os três ramos.

É evidente que há uma real integração entre os três ramos vinculados à economia, como já mostrei em meu livro *Teoria da Imposição Tributária*, mas as regras que os regem têm características próprias e distintas, razão pela qual sua autonomia é assegurada, não apenas no plano didático, mas também pelas conseqüências jurídicas de sua nomeação constitucional, na legislação decorrente.

Por essa razão, louvável foi a separação” (Comentários à Constituição do Brasil, ob. cit. p. 130/131).

15. Ricardo Lobo Torres distingue bem a atividade financeira da fiscal —esta sendo sinônimo de tributária— ao dizer: “O Direito Tributário ou Fiscal é o ramo mais desenvolvido, que oferece normas melhor elaboradas, em homenagem à segurança dos direitos individuais. Já está codificado em diversos países. Quanto à denominação, as expressões Direito Tributário e Direito Fiscal podem ser tomadas quase como sinônimas, dependendo principalmente do gosto nacional: no Brasil vulgarizou-se a referência ao Direito Tributário, enquanto os franceses preferem Direito Fiscal (*Droit Fiscal*)” (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 5ª. ed., Renovar, Rio de Janeiro, 1998, p. 12/13).

16. Escrevi: “O município não é, na concepção clássica da Federação, parte dela, mas entidade submetida ou aos Estados ou ao poder central.

Compreende-se a razão pela qual, em nível constitucional, nenhum município tenha merecido discriminação de competência impositiva nas Federações existentes.

Na doutrina clássica e na experiência comparada não se oferta força maior à autonomia dos municípios, pois, à evidência, não estão eles abrindo mão de um poder que os Estados ou províncias federadas abrem, se não pretendem compor-se em confederação. A substituição da soberania pela autonomia, isto é, por liberdade de ação mais limitada, preenche, pois, a concepção clássica do federalismo” continuando: “O reconhecimento, no atual Texto, de autonomia idêntica àquela outorgada a Estados, fortalece tal pessoa jurídica de Direito Público, que na história do País desenvolveu papel preponderante. Talvez em nenhum país da América a importância municipal tenha sido tão acentuada quanto no Brasil. Não se deve, todavia, esquecer

que a República da Alemanha é uma Federação, e lá os municípios, desde a Idade Média, constituíam-se em verdadeiras cidades-Estados, o que já ocorrera com a “Polis” da Grécia clássica ou com a Itália Pré-Renascentista. A Itália, todavia, é um Estado unitário” (Comentários à Constituição do Brasil, 3º vol., tomo I, Ed. Saraiva, 2001, 2ª. ed., p. 5/6).

17. O artigo 175 do CTN está assim redigido: “Excluem o crédito tributário: I. a isenção; II. a anistia.

§ único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequentes”.

18. O § 3º do artigo 36 da Lei Estadual está assim redigido: “Mediante ato da autoridade competente da Secretaria da Fazenda, poderá ser vedado o lançamento do crédito, ainda que destacado em documento fiscal, quando, em desacordo com a legislação a que estiverem sujeitos todos os Estados e o Distrito Federal, for concedido por qualquer deles benefício de que resulte exoneração ou devolução do tributo, total ou parcial, direta ou indiretamente, condicionada ou incondicionada”.

19. Seu livro é intitulado “IPI e ICM — Fundamentos da Técnica não-cumulativa”, co-ed. IBDT — Inst. Bras. de Direito Tributário e Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1978.

20. Caderno de Pesquisas Tributárias vol. 4, Sanções Tributárias, 2ª. Tiragem, Ed. Resenha Tributária/Centro de Extensão universitária, 1990, São Paulo, p. 640/642.

21. Direito Concorrencial — Aspectos Jurídicos e Econômicos, 2003.

22. Sacha Calmon Navarro Coelho vai mais longe ao dizer: “Examinando-se com atenção o art. 155, § 2º, I, constata-se que a Constituição Federal concede o direito à compensação dos créditos gerados com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, sem qualquer restrição (método da diferença ou subtração). A compensação deverá ser feita com o imposto que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços.

A Constituição manda considerar todos os créditos suportados pelo contribuinte relativamente às operações anteriores. Tais créditos serão dedutíveis do imposto devido. A compensação se dá por período. Assim, o princípio da não-cumulatividade, tal como formulado na Constituição, não comporta nenhuma restrição, sendo com ela incompatível qualquer limitação que imponha o direito à compensação apenas de mercadoria a mercadoria e demais reduções opostas em convênios interestaduais ou pela legislação infraconstitucional, aí incluída a Lei Complementar nº 87/96” (grifos meus) (Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 2ª. ed., 1999, p. 495).

23. Guillermo Fraile lembra que: “Por una parte, mantiene la unidad de la Naturaleza y del principio primordial. «Todas las cosas son uno, esto es sabiduría». “Del uno salen todas las cosas, y de todas las cosas el uno». Pero por otra acentúa el aspecto dinamista iniciado por Anaximandro y Anaxímenes, con un profundo sentimiento del movimiento, la inestabilidad e impermanencia de las cosas particula-

res. Nada permanece fijo ni estable. Todo fluye. Todo cambia y se está haciendo siempre, y en este hacerse, en la continua transformación, consiste la esencia de las cosas, las cuales son y no son a la vez. Las cosas particulares «oscilan». El principio primordial, la realidad única (el fuego) es como un río que corre sin cesar, y al cual no es posible descender más de una vez” (grifos meus) (Historia de la Filosofía — I Grécia y Roma, Biblioteca de Autores Cristianos, Madrid, p. 171).

24. A Lei 11.180/90 tem no seu artigo 1º, inciso I, e artigo 2º, inciso II, a seguinte dicção: ““Art. 1º O Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás (Fomentar), criado pela Lei nº 9.489, de 19 de julho de 1984, tem como objetivos:

I- incrementar a implantação e expansão das atividades industriais, preferencialmente as do ramo da agroindústria, que efetivamente contribuam para o desenvolvimento econômico do Estado de Goiás”

“Art. 2º — O programa prestará apoio técnico e financeiro aos empreendimentos industriais por ele aprovados e poderá conceder às indústrias novas, para a sua implantação, e às já existentes, para a sua expansão, os estímulos seguintes:

I — Revogado pelo art. 3º da Lei nº 14.792, de 08.06.04.

II — empréstimos de até 70% (setenta por cento), via recursos orçamentários, do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e serviços (ICMS) que a empresa tiver de recolher ao erário estadual, a partir da data de início de suas atividades produtivas, nos casos de implantação e expansão, pelo prazo fixado nesta lei;”.