



## A GUERRA FISCAL DO ICMS E A INSTABILIDADE JURÍDICA

### THE ICMS TAX WAR AND LEGAL INSTABILITY

*Ana Carolina de Souza Sapatera<sup>1</sup>*

*Beatriz Gon Ribeiro<sup>2</sup>*

**RESUMO:** O tema que será apresentado neste artigo é extremamente importante para a seara jurídica. Deve ser analisado com grande cautela, pois existe uma discrepância entre a Lei Complementar nº 24/1975, editada na vigência da Constituição de 1967, e alguns artigos presentes na Constituição de 1988 e a Emenda Constitucional de 09/93. Para a melhor compreensão do tema, adentraremos ao estudo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, conceituando o tributo, bem como será apresentado o fato gerador, alíquota, base de calculo e os princípios inerentes a este imposto. Outrossim, será abordado o fenômeno da guerra fiscal do ICMS e os convênios firmados entre os Estados através do Confaz.

**Palavras-chave:** ICMS; Guerra Fiscal; Instabilidade jurídica;

**ABSTRACT:** The topic that will be presented in this article is extremely important for the legal sector. It should be analyzed with great caution, since there is a discrepancy between Complementary Law No. 24/1975, published in the 1967 Constitution, and some articles present in the 1988 Constitution and the Constitutional Amendment of 09/93. For a better understanding of the topic, we will study the Tax on the Circulation of Goods and Services, conceptualizing the tax, as well as the taxable event, tax rate, calculation basis and the

---

<sup>1</sup> Graduada em Direito pelo Centro Universitário Toledo – Araçatuba, SP

<sup>2</sup> Graduada em Direito pelo Centro Universitário Toledo – Araçatuba, SP

principles inherent to this tax. Also, the phenomenon of the tax war of the ICMS and the agreements signed between the States through Confaz will be approached.

**Key words:** ICMS; Tax War; Legal Instability;

## INTRODUÇÃO

Não se mostra como algo novo o fato de vivermos em um país dotado de uma vultosa e considerável arrecadação fiscal. Os famigerados Entes Governantes apropriam-se da pecúnia dos seus governados em troca de lhes fornecer serviços imprescindíveis para o bem estar social. Nessa toada, trazemos à baila a discussão sobre a arrecadação, administração e aplicação do ICMS, abordando a Guerra Fiscal que se firmou entre os Estados, as críticas existentes acerca da arrecadação regional desse tributo e, por fim, as iniciativas estatais que surgiram para equilibrar a situação entre os Estados-Membros.

### 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE O ICMS

É cediço que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é de competência dos Estados-Membros da Federação e do Distrito Federal, conforme inteligência do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, senão vejamos:

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; [...]

Quanto à definição legal, Ricardo Cunha Chimenti (2012, p. 259) conceitua os principais elementos que definem a abrangência desse imposto, ao ensinar que “operação tem o sentido de negócio mercantil”, “circulação significa a transmissão jurídica da mercadoria”, e, por fim, “mercadoria é o produto transmitido por pessoa que exerce o comércio com habitualidade”. Deverão então ocorrer os colacionados fenômenos no plano fático para que possa haver a incidência do ICMS.

No que se refere ao seu surgimento, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

comunicação, sucede o imposto de vendas e consignações (IVC). Sua instituição ocorreu pela reforma tributária oriunda da Emenda Constitucional nº 18/65. Além disso, perfaz o montante de 80% da arrecadação dos Estados (SABBAG, 2012, p. 267).

Na vigência da Constituição anterior, o atual ICMS já era objeto de competência estadual, havendo mudanças significativas em seu conteúdo e abrangência quando da superveniência da Emenda 18/65. Foi a partir dessa mudança legislativa que o tributo passou a respeitar a regra da não-cumulatividade (MACHADO, 2004, p.344).

Acerca da maneira pela qual este imposto pode ser caracterizado, é atribuído como um gravame real, por não se exigir que sejam analisadas as condições financeiras do contribuinte, proporcional, e dotado de um caráter fiscal que se sobressai sobre o extrafiscal (SABBAG, 2012, p. 268).

Os tributos dotados de caráter fiscal são aqueles que servirão para a manutenção do funcionamento da máquina estatal, ou seja, a renda arrecadada tem por escopo cobrir as despesas dos entes tributantes, ao passo que os tributos circundados pela extrafiscalidade são instrumentos que o Estado utiliza para interferir e regular a economia.

O caráter predominantemente fiscal do ICMS justifica-se pela vultosa arrecadação financeira que é proporcionada aos entes tributantes que o exigem. Nessa toada, Hugo de Brito Machado (2004, p. 344) critica a utilização do ICMS no âmbito da extrafiscalidade, defendendo que “essa prática é desaconselhável, em virtude das práticas fraudulentas que o tratamento diferenciado pode estimular”.

Sobre os textos legais que disciplinam o ICMS, cabe mencionar também a Lei Complementar 87 de 13/09/1996, conhecida como Lei Kandir, que traz disposições acerca dos elementos essenciais do referido imposto, tais como hipóteses de incidência, não incidência, base de cálculo, dentre outros.

De acordo com o artigo 4º desta lei, poderão ser sujeitos passivos do imposto ora comentado as “pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias; importadores de bens de qualquer natureza; prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; prestadores de serviço de comunicação”.

Além disso, o artigo 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional, prevê a hipótese do responsável tributário, que mesmo que não ostente a qualidade de

contribuinte, deverá efetuar o pagamento do tributo, pois sua obrigação decorre de vontade expressa da lei.

Nesse diapasão, a Constituição Federal, em seu artigo 150, § 7º, disciplina o instituto da responsabilidade quanto ao ICMS, ao prever a hipótese que a doutrina denomina de substituição tributária progressiva. Tal fenômeno ocorrerá quando houver a eleição de um terceiro para efetuar o recolhimento do imposto antes de ocorrido o fato gerador que dá ensejo à sua cobrança (SABBAG, 2012, p. 268).

Eduardo Sabbag (2012, p. 269/270), ao compilar a legislação pertinente, sintetiza o fato gerador “na circulação de mercadorias; na prestação de serviços de transporte (interestadual e intermunicipal); na prestação de serviços de comunicação”, correspondendo a base de cálculo ao “valor da operação; o preço do serviço; o valor da mercadoria ou bem importado”.

A disposição referente às alíquotas também se encontram na Carta Magna, nos incisos IV e V do § 2º do artigo 155, no qual se depreende que caberá ao Senado Federal, por meio de resolução, estabelecer as alíquotas aplicáveis, bem como ainda lhe é facultado o estabelecimento de alíquotas mínimas nas operações internas e máximas nessas mesmas operações quando houver a necessidade de solucionar conflitos que envolvam interesse dos Estados.

Outra questão que deve ser pontuada é a que diz respeito aos princípios norteadores da aplicação do ICMS. Assim como em todo o ordenamento jurídico, este imposto também observa aquilo que é sedimentado pelos princípios, e de modo específico, pelos princípios da seletividade e da não-cumulatividade.

Essa regra está prevista no § 2º, incisos I e III do artigo 155 da Constituição Federal de 1988:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; [...] III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

A seletividade consubstancia-se no fato de que poderá haver alíquotas menores para produtos mais essenciais, que são considerados itens básicos para a subsistência do indivíduo, ao passo que poderá também haver alíquotas maiores para aqueles produtos de maior

superfluidade, que prescindem as necessidades básicas do ser humano. Pode ocorrer também, o aumento da alíquota de modo proporcional ao aumento do consumo, assim como ocorre com a energia elétrica. Estas possibilidades concretizam o caráter extrafiscal do ICMS (CHIMENTI, 2012, p. 259).

A não-cumulatividade se dá quando é promovida a compensação entre “o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”, conforme inciso I do § 2º do artigo 155 da CF. A doutrina denomina referida hipótese de regime de compensação do imposto.

Ao comentar sobre o assunto, Hugo de Brito Machado (2004, p. 359) despande críticas acerca da utilização deste princípio, asseverando que:

A não cumulatividade do ICMS constitui um dos graves defeitos de nosso sistema tributário. Técnica copiada dos franceses, que a instituíram nos anos 50, como forma de incrementar a integração da Comunidade Econômica Européia, foi adotada entre nós pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965. Seus defensores afirmam ser ela um instrumento da modernidade, mas a experiência já demonstrou que a não cumulatividade é inteiramente inadequada para o Brasil. O grande número de dispositivos introduzidos na Constituição Federal na tentativa de normatizar adequadamente a compensação do imposto em cada operação é expressivo da inadequação dessa técnica para um imposto estadual numa Federação com enormes desigualdades econômicas entre as suas diversas unidades e com a dimensão territorial de nosso País. Entre as suas desvantagens podem ser apontadas as seguintes: 1 a . Torna complexa a administração do imposto, impondo o uso de controles burocráticos que oneram tanto o fisco como os contribuintes. 2 a . Enseja o cometimento de fraudes praticamente incontroláveis. 3 a . Exige nonnratização minudente, que não consegue evitar situações nas quais se revela flagrantemente injusta. 4 L '. Atinge mais pesadamente a atividade agropecuária, e em seguida a atividade industrial, ou, em outras palavras, faz o imposto mais pesado exatamente para aquelas atividades que mais produzem riqueza. 5 a . Com alíquotas elevadas, de até 25% (vinte e cinco por cento), estimula fortemente a evasão do imposto. 6 a . Praticamente impede a outorga de isenções, que restaram, com a vedação do crédito respectivo na operação posterior, transformadas em simples diferimento de incidência. 7 a . Tem gerado fortes atritos entre o fisco e os contribuintes, sendo responsável pela quase-totalidade das questões levadas a Juízo nos últimos vinte anos.

Tecidas as considerações iniciais, passaremos a analisar o tema principal deste trabalho, e ao comentar sobre política fiscal, Roberto França de Vasconcellos (2009, p. 255/256) considera inadequado conferir competência tributária aos governos regionais para instituírem impostos que são dotados de ampla mobilidade, como é o caso do ICMS, que tem por ente competente para a sua instituição os Estados-Membros e o Distrito Federal. Isso

porque, referida delegação promove a concorrência entre os próprios Estados, que terão por intento atrair investimentos exigindo uma menor tributação, gerando, dessa forma, prejuízos para outros Estados que não tenham estrutura para cobrar o tributo em valor equiparado. O doutrinador destaca que “a cobrança do ICMS na origem faz com que o consumidor deste bem em outra jurisdição financie o governo da primeira jurisdição, uma vez que o valor do imposto é embutido no preço da venda”.

Seguem, portanto, as implicações trazidas pela guerra fiscal travada no país quanto à arrecadação do ICMS.

## **2. A GUERRA FISCAL E O ICMS**

Há um tema que vem sendo tratado de forma cada vez mais corriqueira nos noticiários, na internet e em jornais de grande circulação, é a chamada Guerra Fiscal entre os Estados do território brasileiro. Este fenômeno ocorre principalmente pelo fato das empresas quererem ser cada vez menos tributadas e por este motivo procuram Estados que possuem programas de incentivos fiscais mais atraentes.

Atualmente, o ICMS é uma das principais fontes de receitas dos Estados brasileiros. Em contrapartida, o Poder Executivo dos Estados tem interesse que as empresas se instalem nos territórios estaduais, gerando emprego e investimentos no território, movimentando a máquina econômica.

O artigo 155, § 2º, XII, “g” de nossa Magna Carta dispõe que: “cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. De acordo com o disposto no artigo, os entes da federação deverão conceder benefícios através de decisão unânime entre os mesmos. Muitos Estados, com o intuito de atrair investimentos e aumentar suas receitas, buscando sempre os melhores incentivos, violam o dispositivo legal. A guerra fiscal ocorre quando há uma violação do preceito constitucional mencionado acima, e mesmo com os convênios entre os Estados, este problema continua ocorrendo. Trataremos adiante em tópico separado a respeito dos convênios.

Desta forma, Tramontin (2002, p. 30) conceitua guerra fiscal como “(...) inequívoca situação de conflito entre os Estados federados. Fala-se em guerra, porque se tratam de ações

não harmônicas entre os Estados, pois cada um está agindo sem levar em consideração os efeitos que suas concessões de incentivos podem gerar em outros”.

A guerra fiscal provoca um verdadeiro caos no território nacional, pois os Estados que concedem os maiores benefícios atraem um grande número de empresas e indústrias, visto que os beneficiários conseguem colocar seus produtos com preços mais atraentes no mercado.

Este fenômeno econômico diminui a arrecadação de impostos no país, afetando o federalismo cooperado. Vale ressaltar que dentre os países do globo, o Brasil é o único onde o imposto de maior arrecadação é recolhido pelos Estados e não pelo Governo Federal.

Como vimos, a guerra fiscal ocorre quando um Estado, para atrair indústrias e empresas para seu território, concede benefícios que prejudicam outros Estados da federação, além de desrespeitar a legislação vigente. Os benefícios são dados no âmbito do ICMS. Já vimos anteriormente algumas considerações sobre este imposto de competência estadual. Desta forma, cada Estado tende a oferecer propostas cada vez mais vantajosas e, como consequência, ocorre uma ruptura do processo de equidade fiscal entre os Estados da federação.

De acordo com o exposto, Ricardo Rezende (2006, p. 23) afirma que:

A revisão do federalismo fiscal brasileiro é fundamental para recompor o equilíbrio federativo, estabelecer mecanismos eficazes para a cooperação intergovernamental na promoção e implementação de políticas nacionais de desenvolvimento e instituir novas regras voltadas para a redução das desigualdades regionais.

Ainda segundo Ives Gandra, o ICMS deveria ser um tributo federal, da mesma forma que na maioria dos países do globo (MARTINS, 2014, p.1). As alíquotas do ICMS variam de Estado para Estado, os mais pobres tendem a conceder maiores benefícios como forma de suprir esta diferença econômica em relação aos outros Estados do território nacional. Os governantes acabam por renunciar parte do ICMS com o intuito de diminuir as desigualdades entre os Estados do país.

Da análise dos fundamentos disseminados pelo autor, denota-se que a observância do conteúdo dos dispositivos constitucionais dá respaldo à instituição de benefícios fiscais, com o escopo de atrair investimentos para os Estados Membros, para que haja a promoção do desenvolvimento econômico e a diminuição das desigualdades regionais.

Antes da promulgação da Constituição de 1988, foi editada uma lei complementar sob o nº 24/75. Neste ato, a Constituição que estava em vigor era a de 1967. Referida lei complementar foi parcialmente recepcionada pelo artigo 155, inciso XII, alínea g, da CF de 1988. Esta lei disciplina que os benefícios só poderão ser concedidos através de convênios firmados entre todos os Estados. Vejamos o artigo 1º da referida lei:

**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.

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiros- fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dois quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus.

O art. 8º dessa LC nº 24/75, disciplina que:

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

I - A nulidade do ato e a ineficiência 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.

Parágrafo único. Às sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX, do artigo 21 da Constituição Federal.

Em contrapartida, a Magna Carta prevê no artigo 170, inciso VII que a desigualdade financeira econômica entre os Estados deve ser reduzida. O artigo 151, inciso I admite a concessão de incentivos fiscais destinados com o intuito de evitar o desequilíbrio econômico-financeiro entre os Estados do país.

No contexto econômico e financeiro foi viável a edição da Lei Complementar que prevê o requisito da unanimidade. Na década de 90 a guerra fiscal passou a ser frequente entre os Estados, devido à omissão da União. Desta forma, as regiões passaram a conceder benefícios fiscais variados incentivando os investimentos nos Estados.

Marcell Feitosa Lima leciona:

Esse tipo de competição assumiu forma particularmente intensa ao longo dos anos 90, mas não deve ser visto como algo novo ou surpreendente. Ao contrário, o uso de instrumentos fiscais no repertório de políticas de desenvolvimento regional é bastante antigo no Brasil, assim como em outras nações igualmente marcadas por forte heterogeneidade econômica interna. O que é novo e polêmico, no caso brasileiro, é o cenário em que a competição passou a ser travada, à falta de meios de regulação capazes de atenuar seu impacto negativo sobre as relações federativas. (LIMA, 2008).

As manifestações do Supremo Tribunal Federal entendem pela necessidade na observância de convênios interfederados, necessitando da concordância dos demais Estados para a concessão de benefícios. Vejamos a ementa da ADIN nº 1247-9 do STF:

Convênios e concessão de isenção, incentivo e benefício fiscal em tema de ICMS: A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial à válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. Esses convênios – enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS – destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão.

O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir às relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS.” SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 1247 MC/PA. Relator: Min. Celso de Mello. Data do julgamento: 17.08.1995. DJ de 08.09.1995.

### **3. BENEFÍCIOS E INCENTIVOS GOVERNAMENTAIS EVITANDO A GUERRA FISCAL**

Com a latente guerra fiscal que recai sobre o ICMS, alguns benefícios foram criados com o intuito de amenizá-la. Iremos mencionar alguns desses benefícios que atualmente estão sendo aplicados. Foi instituída uma isenção do ICMS para empresas que não produzam produtos similares a outras empresas no território de determinado Estado. As micro e pequenas empresas também foram beneficiadas com a isenção do referido imposto, sendo o grande objetivo deste caso específico evitar o desemprego.

Conforme estudado em tópico anterior, o ICMS possui como princípio basilar a essencialidade, isto é, produtos essenciais possuem alíquotas inferiores aos demais, podemos considerar este fato também como uma espécie de benefício fiscal.

Podemos destacar como o maior incentivo o pagamento do ICMS em longo prazo. É uma espécie de financiamento que ocorre com a devolução ao contribuinte de 70% do imposto arrecadado, sendo o valor devolvido ao Estado dentro de um prazo que pode variar de 5 a 10 anos e os juros são baixos.

Há também a lei complementar 87/96, denominada de Lei Kandir, esta lei permitiu que o crédito do ICMS incidisse sobre a aquisição de material de consumo, ao passo que alguns Estados têm autorizado sua apropriação como outra forma de incentivo fiscal.

Existem também alguns benefícios financeiros como, por exemplo, a aquisição de ativos fixos, ou ainda, a formação ou recomposição de capital de trabalho e, por fim, empréstimos para pagamento do ICMS.

Além dos benefícios fiscais e financeiros, existem outros benefícios como, por exemplo, pagamento reduzido do imposto quando o objetivo é aluguel, doação ou venda de terrenos com o intuito de construir empresas ou indústrias, cujo grande objetivo é facilitar a instalação de empresas em todo o território nacional. O benefício não se estende apenas à facilitação de um local para alocar a empresa como também apoio para capacitação e formação dos trabalhadores, bem como assistência técnica para elaborar o projeto.

#### **4. CONVÊNIOS**

A criação dos Convênios entre os Estados tem por escopo garantir que os mesmos não sofram prejuízos na sua atividade arrecadatória, bem como amenizar a guerra fiscal já existente no país.

Acerca da abordagem dessa temática, Ronilda Lessa (2015) elenca os principais elementos que constituem o CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária, apontando sua constituição, que se dá por meio dos Secretários da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal, sendo presidido pelo Ministro da Fazenda ou pelo representante por ele indicado. O órgão tem por finalidade fomentar atos voltados para a elaboração de políticas e aprimoramento da legislação e procedimentos concernentes ao exercício da competência

tributária dos Estados e do Distrito Federal, quando da concessão, revogação, e regulamentação dos benefícios fiscais que tratem do ICMS.

A normatização do Convênio adveio da Lei Complementar 24 de 07/01/1975, que em seu artigo 4º dispôs que:

Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

Percebe-se, portanto, que há participação do Poder Legislativo Federal e do Poder Executivo Estadual, uma vez que após a publicação do convênio, o executivo estadual deverá promover a ratificação do convênio por meio de um decreto.

Exemplificando referida situação, colacionamos alguns decretos editados para a incorporação de convênios do ICMS às legislações estaduais:

Decreto do Estado do Amazonas 31.302, de 13/5/2011: “INCORPORA à legislação tributária do Estado os Convênios ICMS, Protocolos ICMS e Ajustes SINIEF celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária, e dá outras providências.” (grifamos);

Decreto do Estado do Mato Grosso do Sul 13.307, de 25/11/2011: “Considerando a necessidade de incorporar à legislação tributária estadual as regras previstas no Convênio ICMS 104/11, de 30 de setembro de 2011, celebrado na 143ª reunião ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)” (grifamos);

Decreto do Estado da Bahia 6.284, de 14/3/1997: “Art. 2º Ficam recepcionadas por este Decreto as normas dos convênios, ajustes e protocolos firmados entre o Estado da Bahia e as demais unidades da Federação, acerca de benefícios fiscais e obrigações tributárias, inclusive substituição tributária, naquilo em que forem compatíveis com o Regulamento ora aprovado.” (grifamos)

Na esteira da evolução legislativa, sobreveio também a Emenda Constitucional 03/93, que modificou alguns aspectos em matéria tributária. Leonardo Alfradique Martins (2012), ao comentar sobre o assunto, defende a ideia de que depois de referida emenda, o STF vem reconhecendo a necessidade de Lei ordinária do Estado participante do convênio para que haja “plena aplicabilidade ao disposto em Convênios ratificados no CONFAZ”.

No que se refere ao procedimento para a incorporação dos convênios na legislação estadual, Gabriel de Souza Carvalho (2016) comenta os principais requisitos para a celebração dos convênios no CONFAZ, devendo-se observar que: a decisão dos entes federados

celebrantes do convênio deverá ser unânime; o convênio deverá ser publicado no Diário Oficial da União, havendo posterior período de ratificação por meio de decreto do Poder Executivo Estadual, subsistindo ainda a possibilidade de ratificação tácita quando da ausência de manifestação no prazo de 15 dias; e, por fim, assevera-se que não produzirá eficácia o convênio que não for ratificado por todos os entes federados.

Cabe reforçar que antes da Emenda 03/93, o método de incorporação dos convênios na legislação estadual se dava por meio de decreto, consoante inteligência disseminada pela LC 24/75, e após a vigência da Emenda, a incorporação deve ser feita por meio de lei, exigindo-se, nos termos do artigo 150, § 6º, da CF de 1988, a participação da Assembléia Legislativa do Estado e da Câmara Legislativa do Distrito Federal.

Tal exigência passou a ser observada uma vez que a própria Constituição passou a dar relevância para a participação dos cidadãos – por meio de seus representantes políticos, a fim de se buscar uma decisão mais democrática. Isto porque restou demonstrado que a Constituição Federal de 1988 não promoveu a recepção total dos excertos da Lei Complementar 24/1975 que regulam a incorporação às leis estaduais dos convênios de ICMS, pois se passou a reconhecer a necessidade de elaboração de lei. São inconstitucionais, portanto, os convênios incorporados à legislação estadual por meio de decreto após a Emenda Constitucional 03/93 (CARVALHO, 2016).

Esse é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, inclusive. Vejamos:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS. NECESSIDADE DE CONVÊNIO PRÉVIO À EDIÇÃO DA LEI QUE VEICULA O FAVOR FISCAL. REQUISITO INDISPENSÁVEL À VALIDADE JURÍDICO- CONSTITUCIONAL DO BENEFÍCIO. IRRELEVÂNCIA DA DATA DE INÍCIO DA PRODUÇÃO DE EFEITOS PLENOS DA NORMA. 1. A concessão de benefícios fiscais concernentes ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS pressupõe a prévia elaboração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, consoante o disposto no artigo 155, § 2o, XII, g, da Constituição do Brasil. 2. A elaboração do convênio entre os entes federados deve preceder à edição da lei que conceda os benefícios fiscais, pouco importando em qual momento haverá a produção de efeitos plenos da norma. Isso porque a deliberação prévia dos Estados-membros e do Distrito Federal é requisito constitucional de validade do benefício, cuja inobservância acaba por inquiná-lo desde o nascedouro. Precedentes: ADI 1.247 – MC, Relator o Ministro Celso de Mello, DJ de 08.09.95, e ADI 2.357-MC, Relator o Ministro Ilmar Galvão, DJ 07.11.03.

## CONCLUSÃO

Considerando todas as etapas legislativas percorridas neste trabalho, vislumbra-se que o próprio ordenamento jurídico propagou a instabilidade jurídica quanto à questão da concessão de benefícios referentes à tributação do ICMS, ora disciplinando o assunto de uma maneira, ora disciplinando de maneira diversa.

A questão que remanesce se posiciona na falta de uma solução que garanta o menor prejuízo possível aos Estados contratantes, uma forma que possibilite equalizar as condições econômicas de cada Estado, levando em conta suas peculiaridades.

Em conclusão, temos que considerar que a liberalidade conferida aos Estados para celebrarem os convênios dissemina essa instabilidade jurídica. Talvez se a questão passasse a ser apreciada pelo poder centralizado que reveste o Governo Federal, haveria uma preocupação maior em assegurar que cada Estado fosse beneficiado da maneira que lhe cabe, promovendo-se, dessa forma, não só um desenvolvimento regionalizado, mas um avanço de cunho nacional.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 25.

BRITO, Márcio Renato Espírito Santo. **A diferenciação da alíquota do ICMS e a guerra fiscal entre os Estados**. *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, 26 jul. 2016. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7073](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7073)> Acesso em 20 de julho de 2016.

CARVALHO, Gabriel de Souza. **A incorporação dos convênios de ICMS à legislação dos entes federativos: uma visão constitucional**. Disponível em: <[http://ambitojuridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=14674&revista\\_caderno=26](http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14674&revista_caderno=26)> Acesso em: 29 de julho de 2016.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal**. 15ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GASPAR FILHO, Walter. **Questões de direito tributário**. Rio de Janeiro: Rio, 1981, p. 39.

LESSA, Ronilda. **Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/carta-de-servicos/conselho-nacional-de-politica-fazendaria-confaz>> Acesso em: 29 de julho de 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Leonardo Alfradique. **Incorporação de Convênios do ICMS na legislação dos Estados Signatários**. Disponível em : <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI156134,51045-Incorporacao+de+convenios+do+ICMS+na+legislacao+dos+Estados>> Acesso em: 29 de julho de 2016.

REZENDE, Fernando; LIMA, Edilberto Pontes; BOUERI, Rogério; PIANCASTELLI, Marcelo. **Desafios do Federalismo Fiscal**. 1ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006

RODRIGUES, Matheus Aragão. **A problemática da guerra fiscal e o ICMS**. Direito Net, São Paulo, 30 jul. 2014. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8835/A-problematica-da-guerra-fiscal-e-o-ICMS>> Acesso em 21 de julho de 2016.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário I**. São Paulo: Saraiva, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 49.

TRAMONTIN, Odair. **Incentivos Públicos a Empresas Privadas e guerra fiscal**. Curitiba: 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2002.

VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Rio de Janeiro, 20 jul. 2016. Disponível em : <[http://www.en.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td\\_0500.pdf](http://www.en.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0500.pdf)> Acesso em 22 de julho de 2016.

VASCONCELLOS, Roberto França de. **Direito Tributário: política fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2009.