

A GUERRA FISCAL À LUZ DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96^(*)

GUILHERME A. A. ALENCAR

*Ex-aluno da Universidade de Fortaleza em Direito
Mestrado pela Universidade Federal de Minas Gerais*

RESUMO

Será possível a existência de uma guerra fiscal entre os Estados da Federação? Ou será que a política de incentivos não está a gerar a promoção do desenvolvimento social regional equilibrado? Questões como essas é o que se pretende desenvolver com esse trabalho.

ABSTRACT

Is it possible the existence of a fiscal war between the federal states? Or the incentives policy is, in fact, promoting an equilibrated regional social development? This work intends to develop questions like those ones.

^(*)Trabalho Sob a orientação da Professora Maria Lirida Calou de Araújo, Professora-orientadora do Grupo de Estudo em Direito Tributário.

1. Introdução

A primeira coisa que devemos discutir é o que seja incentivo fiscal. Para tanto, usemos o que é tido por certo: incentivo é estímulo. Esqueçamos por hora o fiscal, nos prendamos pois a isso: incentivar é estimular. Incitar algo. Pois bem, quando se pensa em incentivo são essas as idéias que se devem ter em mente. Fiscal, relativo ao fisco, à fiscalidade. Entendamos pois, incentivo fiscal tem a ver com estímulo à fiscalidade? A arrecadação fiscal?

Não é bem assim, mas também o é, como se procurará demonstrar quanto ao ICMS. Realmente o que se tem a primeiro plano seria estímulo à produção com base em isenções por parte da fiscalidade. Só isso? Não, o fisco não concede nada de graça, muito menos receita. Incentivar é plantar para colher depois, como a velha parábola do semeador.

A tal guerra fiscal, expressão cunhada pelos economistas paulistas, vem a ser a política de desenvolvimento, a opção de estados do Nordeste, Norte e Centro-Oeste, para industrializarem-se, modernizarem-se. Tornando-se, através da concessão de benefícios fiscais, pólos atrativos para a instalação de novos empreendimentos. Como condenar a tentativa de se promover o desenvolvimento a regiões desassistidas? Que respaldo moral e mesmo jurídico há para barrar estas empreitadas?

O ICMS vem se tornando progressivamente o objeto dessas concessões, por ser um imposto de competência dos Estados e ter sua incidência diretamente ligada às transações feitas pelo sujeito passivo. Incentivar isentando de ICMS, a guerra fiscal é isso. A procura de mecanismo por parte dos Estados de isentar mais, para se tornar mais atrativo, para conseguir a instalação do maior número de indústrias, para ter o maior desenvolvimento, a curto prazo, e a maior receita, a médio e ou, a longo prazo.

2. Favores Fiscais

As primeiras observações a serem feitas giram em torno desse mecanismo que é, deveria ou poderia ser, utilizado para a concessão de benefícios fiscais pelos Estados, a isenção. Afinal, o que são isenções?

Para responder a essa pergunta de novo temos que nos reportar ao dicionário: isenção é o ato ou efeito de eximir. Assim o é, mas no campo do Direito a palavra ganha certos enfoques e circunstâncias, mecanismos e particularidades, sendo essas as prerrogativas que procuraremos observar e discutir, mas antes:

Dentro do Direito Tributário há a convivência de alguns institutos parecidos, que afinal atenuam ou redimem o débito do sujeito passivo do tributo (contribuinte). Seriam

eles: as isenções, as imunidades, as anistias, as remissões. Cada um trata de uma forma de favor diferente, despendido pelo fisco.

A remissão ocorre quando o tributo foi lançado e gerou-se o débito fiscal, que a Administração tem a faculdade de perdoar, isso feito através da remissão. Seria como uma dispensa da cobrança por parte da Fazenda.

Como deixa bem claro o professor Roque Antonio Carrazza em seu livro *Curso de Direito Constitucional Tributário*: "a remissão só pode ser concedida por lei da pessoa política tributante. Fazemos esta última proclamação baseados na indisponibilidade do interesse público,..." (p. 471). Ou seja, tendo por base as palavras do mestre paulista, a remissão deve, sem dúvida nenhuma, estar diretamente ligada ao princípio da legalidade, posto que se assim não fosse, correríamos o risco de concessões indiscriminadas de remissões pela Administração pública. A subordinação à lei é, em todos os casos de favores por parte da Fazenda ao contribuinte, uma obrigação; até para não contaminar o procedimento de afinidades subjetivas que afetariam em cheio o bem comum, fim a que deve sempre se ater o ente estatal, como bem apregoa Dalmo de Abreu Dallari em seu *Elementos de Teoria Geral do Estado*.

A anistia é diferente, consiste, tal qual a remissão, em um per-

dão por parte da Administração, mas a diferença funda-se na espécie de débito que se está a perdoar. Na remissão o que se perdoa é um débito oriundo de um lançamento fiscal, enquanto que, na anistia o que se vai perdoar é o oriundo de uma sanção pecuniária, sendo exemplo disso as multas de mora. No dizer de Hugo de Brito Machado no seu *Curso de Direito Tributário*: "Pela anistia o legislador extingue a punibilidade do sujeito passivo, infrator da legislação tributária, impedindo a constituição de crédito. Se já está o crédito constituído, o legislador poderá dispensá-lo através da remissão, mas não pela anistia. Esta diz respeito exclusivamente a penalidade, e há de ser concedida antes da constituição do crédito" (p. 156).

Um fato que deve ser dito e defendido: só pode conceder favor tributário referente a qualquer tributo ou causa, a Fazenda responsável por sua cobrança, se não estaria desrespeitando o princípio federativo da tributação que é o artigo 150, parágrafo 6º da Constituição Federal: "Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual, ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, parágrafo 2º, XII, 'g'. Que

o disposto são as isenções e os benefícios fiscais, que discutiremos posteriormente.

Imunidade é a exclusão, expressa na Carta Magna, da incidência de norma tributária a certo setor de atividade, grupo de pessoas, etc, como quando a Constituição exime de tributação, pelo ICMS, os produtos industriais a serem exportados. Os requisitos básicos da imunidade são: previsão constitucional e restrição da tributação expressamente declarada. Sem a expressa declaração deixa de ser imunidade e passa a ser mera não-incidência.

Essa que é a omissão de tributar. Como assim? É fácil, se eu digo que a taxa de iluminação pública recairá sobre todos os imóveis situados em ruas que aproveitam esta iluminação, a taxa, logicamente, não incidirá sobre terrenos localizados em vias públicas desassistidas deste serviço. É omissão normativa? De certa forma, sim. Posto que a Administração poderia inserir na hipótese de incidência qualquer fato, que configurado sujeita a cobrança de tributo. Lógico que, nesse caso sugerido, torna-se impossível a cobrança de taxa de iluminação pública em local sem a presença do serviço. Até porque, como nos ensina o douto professor Sacha Calmon Navarro Coelho em seu livro *Comentários a Constituição Brasileira de 1988 - Sistema Tributário*: “se o tributo ostentar como fato gerador uma atuação do Estado, específica e divisível,

relativamente à pessoa obrigada ao seu pagamento, o tributo será: a) taxa de serviço, se o fato jurígeno for a prestação de unidades de serviço público ao contribuinte (art. 77 do CTN)” (p. 32). É pois, por isso que não se aplica, não se cobra taxa sem a prestação do serviço por parte da Administração. Sem ser beneficiário de serviço, não há que se falar em contribuinte de taxa.

3. Isenções

A isenção tributária tem vários enfoques, sendo de nosso interesse especialmente o que atine quanto ao incentivo fiscal. Porém, como seria muito simplória a análise deste aspecto apenas, temos:

A) conceito de isenção tributária

Segundo o *Dicionário Jurídico Tributário* de Eduardo Marcial Ferreira Jardim: “isenção é uma norma negativa que inibe a incidência da norma positiva” (p. 92). Já Souto Maior Borges, em seu clássico *Isenções Tributárias*, assim a qualifica: “o referido instituto configura hipótese de não-incidência legalmente qualificada, no que difere da imunidade, que por seu turno, exprime hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada” (p.03).

Mas quem vai deixar mais clara essa questão é Hugo de Brito Machado, em seu *Aspectos fundamentais do ICMS*: “Já a isenção consti-

tui exceção legalmente estabelecida, em face da qual a norma de tributação não incide. A norma de isenção retira, por assim dizer, uma parcela daquilo que está abrangido pela descrição da hipótese de incidência da norma de tributação”(p. 208).

Sendo assim, dizemos que a isenção não é nada mais do que um favor legalmente estabelecido em um instrumento normativo, diverso do texto constitucional, posto que aí teríamos a imunidade, consistente na exclusão de fato, ato, classe de objeto ou de pessoa da incidência da norma de tributação, no seu todo ou em parte, por tempo determinado ou indeterminado.

B) *instrumentos para a concessão de isenções fiscais*

A Constituição não é o instrumento normativo cabível para dissertar sobre tributo, quem o determina é a lei complementar. A Constituição apenas traça suas linhas gerais. Quanto às isenções, o entendimento doutrinário dominante é que cabe à lei complementar definir de que forma será feita a isenção e o instrumento concedente.

A Constituição expressou e delegou à lei complementar o condão de tratar de certas isenções, uma atitude no mínimo incoerente, haja visto que não é o meio correto para instituir tais espécies de benefícios. Esses podem, aliás devem, ser estabelecidos por outros institutos, quais sejam:

- lei ordinária

Quanto a ser estabelecida por lei ordinária, devemos sempre lembrar as palavras de Souto Maior Borges: “o poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso” (IT, p. 21) e Roque Antonio Carrazza: “se só lei pode validamente tributar, só a lei pode validamente isentar. Isenções concedidas por meio de decreto, embora freqüentes, são descabidas e injurídicas”(CDCT, p. 455). Mesmo quando feita pela esfera estatal competente de tributar e tendo como certo este instrumento normativo, deve se respeitar a legalidade tributária quanto a questões que envolvam a matéria, proposição, quorum, votação, trâmite, aplicabilidade, respeitando os demais princípios norteadores da ordem constitucional e tributária.

- decreto legislativo do congresso nacional

Os tratados internacionais celebrados entre os países podem também tratar de matérias tributárias e, dentre essas de isenções. Os requisitos exigidos para que esses tratados sejam tidos como válidos estão expressos na própria Constituição Federal em seu artigo 4º, que trata dos princípios a serem aplicados quanto a ordem internacional. Mas o princípio mais importante não está devidamente expresso, a exigência do respeito por parte desses tratados quanto a própria Constituição.

Ora, entende-se que o tratado, devidamente ratificado, entra na ordem normativa interna como se lei fosse, revogando as que houverem e divergirem dele. Como toda lei é filtrada em seus aspectos constitucionais, assim também o tratado deve ser. Não pode ele ferir a ordem pública interna devidamente expressa em sede constitucional. Esse é o entendimento do mestre português Rui Manuel Gens de Moura Ramos em seu *Direito Internacional Privado e Constituição*: "devem pois, os tratados celebrados se aterem ao que a Constituição entende por certo e devido; sob pena de através de tratado se ter norma inconstitucional internacionalmente válida aplicada em nível interno, o que não seria mais do que uma absuridade" (p.48).

Como foi dito, para que o tratado tenha aplicabilidade no plano interno, tenha sua validade afirmada é necessário que seja ratificado. Veja, quem celebra tratado é o Executivo, usando de suas prerrogativas de chefia do Estado, mas quem ratifica é o poder Legislativo, através do instrumento do decreto legislativo.

Entendemos que só nesse caso o decreto legislativo do Congresso Nacional poderia conceder isenções. Nos demais casos, só a lei ordinária poderia ser tomada como instrumento cabível. Outro fato a se notar é que o decreto deve ser legislativo. O Executivo não tem competência de, por um decreto seu, ratificar um tratado.

De acordo com o que já foi dito, o decreto, ratificado, ingressa na legislação pátria, como se lei fosse e com a mesma validade. Não há lei do poder Executivo, há lei discutida e aprovada pelo Congresso, e é ele quem pode dar validade ou não ao tratado. Ressalte-se que é o decreto legislativo que se submeterá ao controle de constitucionalidade, não o tratado, posto que esse não tem ainda aplicabilidade nem validade.

Ou seja, para que a isenção avençada em tratado internacional seja admitida no país, deve ser tratada em decreto legislativo do Congresso Nacional, que analisará também a compatibilidade ou não dessa isenção e mesmo de tudo que se avençou com a ordem pública interna, expressa na própria Carta Constitucional.

- decreto legislativo interestadual ou distrital

É, de novo, Roque Antonio Carrazza que irá nos auxiliar quanto a esse instrumento normativo, "Os Estados e o Distrito Federal podem conceder (ou revogar) isenções, em matéria de ICMS, não por meio de lei ordinária, mas de decreto legislativo, ratificando convênio entre eles firmado. Só após aprovados, legislativamente, os convênios que concedem isenções de ICMS passam a ter eficácia. Tal aprovação deve ser feita por meio de decreto legislativo" (CDCT, p. 460).

As mesmas observações feitas quanto ao princípio da legalida-

de e ao de respeito a competência dos poderes, quando do decreto legislativo do Congresso Nacional, devem ser estendidos aos decretos legislativos interestaduais e ou distritais. Só que o que se ratifica agora não são mais os tratados internacionais, mas sim convênios pactuados entre os executivos dos Estados e ou Distrito Federal.

Novamente lembro: só para ratificar isenção avençada em convênio é que o instrumento devido será o decreto legislativo. No mais, será a lei ordinária. De novo devemos ressaltar a obrigação de ser legislativo tal decreto, sendo inaplicável, portanto, decreto do executivo, que consiste, verdadeiramente, em exação de competência do poder.

Chegamos agora, em um ponto nodal de nosso trabalho, o estudo desse instituto tão essencial para o que se diz por benefício fiscal, que se constitui nos convênios interestaduais e ou distrital.

4. A Política dos Convênios

Os convênios encontram seu fundo de validade no próprio texto constitucional, mais especificamente no artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea g, “regular a forma como mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. E o CTN os elenca entre os instrumentos normativos que tratam de tributação,

artigo 100, inciso IV, “São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: os convênios que entre si celebrem a União, os Estados e os Municípios”.

É notável a lembrança da professora Maria de Fátima Ribeiro ao comentar o Código Tributário Nacional, “Os convênios estabelecem normas que em princípio, só vinculam as partes convenientes. Para cumprir a obrigação assumida, estas devem legislar, se for o caso” (“*Comentários ao Código Tributário Nacional*”, p. 208).

Não há que se negar a exigência e observância de convênios interestaduais para que se possa conceder ou extinguir benefícios fiscais referentes ao ICMS. São especificamente sobre tais convênios que iniciaremos a dissertar.

A) a previsão do ADCT

No ADCT a previsão dos convênios é feita quando do artigo 34, parágrafo 8º, “Se no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o artigo 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da lei complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regularem provisoriamente a matéria”.

Como bem lembra o prof. Ives Gandra da Silva Martins em seu

Comentários à Constituição do Brasil, volume 6, tomo I, feito em parceria com o prof. Celso Ribeiro Bastos: “em caso de ‘vácuo legislativo’... caberia aos Estados a suplementação legislativa, gerando lei complementar provisória. E através de um único convênio e não de diversos. Estabelecida a lei complementar provisória, não mais poderiam os Estados alterá-la até que o Congresso Nacional produzisse a lei complementar definitiva” (p. 514).

Pois bem, o convênio, no caso do ICMS, deveria funcionar apenas como lei complementar provisória, até que o Congresso fizesse a definitiva. Seria somente um convênio. Vamos tomar por certo que fosse o convênio de nº 66/88, sua vigência teria terminado exatamente com a lei complementar nº 87/96. Mas passem; ainda está vigendo.

B) *as isenções face aos convênios*

Como benefícios a serem aproveitados pelo contribuintes, não só há os fiscais, temos ainda os de outras ordens: creditícios, premiais... Mas, sem dúvida, o que se coloca em grau mais alto são os fiscais. Dentro dessa classe de benefícios, já tratamos de vários sob o nome favores fiscais, vimos também que o que se prefere ao se conceder estímulos são as isenções.

Toda forma de favor fiscal é matéria de lei. No caso do ICMS isso difere um pouco, é celebrado um convênio entre todos os Estados e

mais o Distrito Federal, o qual será ratificado posteriormente através de decreto legislativo.

Isso tudo, de certo modo, já havia sido visto por nós, mais um fato interessante, que precisa ser posto, é o respeito ao princípio constitucional da anterioridade tributária quando do cancelamento de isenção.

Todo o tributo ao ser criado deve respeitar o princípio constitucional da anterioridade. Qual seja, o de somente poder ser cobrado no exercício seguinte ao de sua criação e publicação, até pela segurança jurídica que se deve ter sempre em mente. Posto isso, entende-se que com o cancelamento de uma isenção, o imposto torna-se devido. Então, é como que se fosse um tributo novo, para o sujeito passivo, sendo assim, a ele deve ser dado os direitos atinentes ao conhecimento prévio que é o expresso quando da anterioridade.

C) *limitações ao poder de isentar*

É Hugo de Brito Machado e o seu *Aspectos Fundamentais do ICMS* quem agora nos ajudará de forma essencial: “Os Estados, embora titulares do poder de tributar, não dispõem do poder de isentar. A concessão de isenções do ICMS por um Estado depende da concordância dos demais” (p.217), “a concessão de isenção e outros incentivos fiscais do ICMS depende de aprovação unânime dos representantes

dos Estados presentes à reunião, e o Estado cujo representante a esta não comparecer poderá rejeitar o convênio, retirando-lhe a validade” (p. 218).

Além disso entende-se por indevida a concessão de benefício fiscal à empresa que no Estado já tenha similar regularmente estabelecida.

Finalmente, os limites da concessão de incentivos fiscais são de duas ordens: deve ser aprovada por unanimidade pelos secretários de Fazenda dos Estados, e não pode se referir a similar já com sede no Estado.

D) o Confaz

Tendo em vista as limitações que expressamos no tópico anterior, podemos fazer as seguintes observações:

O Estado de São Paulo não tem a mínima possibilidade de conceder isenção. Porque? Pois bem, nesse Estado já há indústria de tudo, qualquer uma que pretenda instalar-se lá terá uma similar concorrente previamente já instalada e produzindo.

Sua força econômica e política vem obrigando a se ter por incompatível a não cumulatividade e a concessão de benefícios fiscais, como bem faz lembrar o prof. Hugo de Brito Machado no seu recente *Aspectos Fundamentais do ICMS*, que, além disso, denuncia: “A força política do Estado economicamente mais desenvolvido do país... tem

até certo ponto impedido o uso de benefícios fiscais no âmbito desse imposto” (p. 217).

É essa força política que obrigou a criação do Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz, um órgão que de certa forma, tomou para si a competência de legislar em matéria do ICMS.

Visto isso, chega a nossa hora de entrar no mérito com uma série de críticas. Veja-se que o Confaz não é novo, foi criado ainda para regular o extinto ICM. A Constituição de 1988 estatui de forma clara no art. 24: “Compete a União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico”, não sendo delegada a nenhum convênio a função de, seja ele qual for, legislar sobre tributo. Além disso, só é competente para legislar o poder Legislativo, ou outro poder, restritamente quando a Constituição, e nunca um convênio, lhe delegar tal competência. O artigo 5º é claro, só se deve fazer algo se em virtude de lei. Qual seria então a validade de uma norma acertada em um Convênio frente a tais argumentos constitucionais?

O prof. Aiceu Pinto Filho, disserta muito bem a respeito, nos seguintes termos: “investe quanto à autonomia estadual, não só por prever uma retificação por parte do poder Executivo de cada unidade da Federação, sem prever qualquer participação prévia ou posterior dos

legislativos estaduais" (RDP, p.33). Veja que, quando o douto professor se refere ao princípio federativo é quanto à autonomia dos Estados de estabelecerem suas próprias leis, isso se forem de suas competências. Quanto ao outro desrespeito enunciado pelo professor, procurar-se-á tratar quando do decreto legislativo estadual.

Não se pode negar que o convênio é até obrigatório por conta da delegação que a constituição fez quando do ADCT. Ora, se era para figurar como lei provisória, sua provisoriedade já se extinguiu. Ou não foi editada a lei complementar nº 87/96? Deve pois ser o fim dos convênios. Fim do Confaz?

Não, por conta da competência que a Constituição determinou à lei complementar de estabelecer como através dela seriam tratados, os incentivos fiscais e as isenções.

Como bem explicita o prof. Celso Ribeiro Bastos em seu *Lei Complementar - Teoria e Comentários*: "O propósito de tudo isso é evitar a chamada guerra tributária" (p. 87). Pois bem, o que é e como se dá a tal guerra tributária?

5. A Guerra Fiscal

Os Estados menos favorecidos em termos de desenvolvimento de parque industrial e ou renda, subsídios, etc., descobriram um meio para se modernizarem, para se tornarem

um pólo atrativo para a abertura de novos empreendimentos, além disso é uma forma de promover uma redistribuição de receitas entre os Estados federados.

O *Dicionário das Teorias e Mecanismos Econômicos*, de Alain Gélédan e Janine Brémont, traz um estudo acertivo feito pelos dois economistas a respeito de uma fiscalidade e apoio à procura e à oferta. Esse estudo, não seria demais dizer, se refere exatamente ao que se pretende ter por escopo à guerra fiscal. Vejamos:

"Um crescimento demais lento pode ser estimulado pela redução de impostos que expanda o poder de compra das famílias. A fim de favorecer certos ramos motores, também se pode diminuir a fiscalidade que sobre eles incide. A fim de estimular a criação de empresas, é possível isentar certos estabelecimentos durante algum tempo de determinados impostos e encargos sociais. Às regiões de crescimento lento pode também ser aplicada uma fiscalidade modulada que permita aumentar a rentabilidade das implantações industriais" (p. 166). A partir do exposto pelos dois economistas, podem ser propostas as seguintes indagações:

Como se condenar os incentivos se eles promovem exatamente o desenvolvimento de regiões desassistidas? Teria sentido a concessão de incentivos por pólos com

desenvolvimento amplo? A política de incentivos deve se prender ao fim teleológico de desenvolvimento de regiões precárias?

A) *por que "guerra fiscal"?!*

O que ocorre em verdade é um jogo de acusações. Os Estados do Sul e Sudeste acusam os do Norte-Nordeste de estarem em uma competição suicida para saberem quem concede mais benefícios fiscais, a fim de que se instale em suas áreas o maior número de empresas, causando assim, um pânico no regime da substituição tributária, que quando das compensações não sabe o quantum que deve trabalhar. Além disso, a política de incentivos desinstala indústrias, fazendo uma migração que deixa um rastro de desemprego e miséria.

Como é visto o problema pelos Estados do Norte-Nordeste? Os maiores interessados, ou seja, os Estados concedentes de benefícios fiscais, já vêem a tal "guerra" por outro ângulo. De nenhuma forma pode ser considerada suicida a tentativa de fomentar o progresso. O Estado que concede incentivo de maneira alguma perde receita; ninguém perde o que antes não tinha. A substituição não pode e nem deve ser comprometida, os fatos passados redimem ou são absorvidos pelos presentes e se quem está deixando de ganhar é a Fazenda concedente, ela própria se responsabiliza por isso. O tal rastro de desemprego e miséria não é verdadeiro, é apenas a sanha

de um motivo para inviabilizar o desenvolvimento equitativo das regiões do país.

Vamos proceder à análise dos argumentos colecionados pelas duas correntes opostas que se instalaram no país. Não há uma guerra fiscal, o que há é a empreitada por investimentos por parte de Estados sempre desprestigiados. Se é suicida ou não, isso cabe ser dito pela Fazenda que está concedendo, é ela que sofrerá os impactos do incentivo que concede. Sobre a questão da substituição, não há que se falar; se é a interessada que está respondendo contra si, não interferindo em outras Fazendas. Quanto a questão do desemprego e miséria, são os próprios Estados que acusam, que reconhecem a instalação desses empreendimentos em outras áreas, e essas mesmas áreas são tidas e havidas pelas mais carentes do país.

Porque então "guerra fiscal", se os Estados concedentes não se digladiam, ao contrário, quando da concessão de benefícios, procuram mesmo serem como que parceiros? Em verdade, se há guerra é de ego contra sobrevivência. É das mazes de uns e a prepotência de outros. É dos que desejam a equiparação e oportunidade, e os que protestam por manter seu *status quo*.

B) *a principiologia constitucional*

Em dois artigos a Constituição Federal de 1988, se vai dissertar sobre o tema de uma forma que dá res-

paldo as nossas observações, se não vejamos:

O artigo 3º da Carta Magna, trata do que seriam os objetivos fundamentais do país, e dentre eles elenca: "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais". No artigo 170, que seria dos princípios que devem nortear a ordem econômica: "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: ... redução das desigualdades sociais e regionais".

Pois bem, a argumentação que se coloca é que realmente um dos princípios da Constituição é a reparação das desigualdades regionais, mas outro é a busca do pleno emprego. Quer dizer que se deve cobrir um e deixar o outro em descoberto? Será realmente que essa promoção de desenvolvimento para uma região não deixa a outra entregue à sua própria sorte? Que desenvolvimento injusto é esse?

Realmente, se fôssemos admitir que a Constituição faz diferenças, não estaríamos na Federação mas em um conglomerado de pequenos Estados. Porém, não é por aí, o que a ordem constitucional protesta, clama e pleiteia é por justiça e distribuição de oportunidades.

De forma alguma se pretendeu dar a essa ou aquela região vanta-

gens em relação a outras, o que se quer é o progresso, o desenvolvimento social. Não existe progresso pela metade, enquanto ele não for levado a todos, enquanto não se procurar atender a todos, não se poderá falar em progresso.

Quanto a questão do pleno emprego, só se formos tolos para acreditar que se está transformando o Sul e Sudeste em um mar de desempregados. O desempregado paulista, mineiro, gaúcho, não é nada mais que o nordestino que migrou e que tem agora a oportunidade de voltar. O que o expulsou de seu cantão natal não foi outra coisa senão a falta de oportunidades, essas que a política de incentivos procura fomentar.

Dizer-se que não atende ao princípio da busca de pleno emprego é uma incoerência. Posto que desenvolvimento sem produção de novos empregos não existe. A própria afirmação de que os dois princípios se negam é, no mínimo, sandice ou desconhecimento.

C) *a produção de desenvolvimento*

Não é por outro motivo que as palavras de Hugo de Brito Machado se fazem tão oportunas: "a instalação de uma indústria atraída pela isenção, além de não implicar renúncia na arrecadação, promove o aumento desta por via indireta, na medida em que aumenta a renda e o conseqüente poder de compra, com a oferta de novos empregos" (AFICMS, p. 219).

Se o que se pretende é acusar o Estado de suicídio fiscal, esses argumentos já bastam como forma de contra argumentar. Dissemos, no começo do trabalho, que a Fazenda não dá nada de graça; pois é, chega-se o dia do ajuste de contas.

Nenhuma indústria de grande porte vem desacompanhada; junto a ela procura-se instalar o maior número de indústrias de insumos para serem aproveitados na produção, e a essas não foi dado outro incentivo senão a oportunidade de produzir, a garantia de consumo do que é produzido. Sendo assim, quem ganha é a Fazenda e sempre ela.

No mais, temos também a geração de vários empregos, diretos e indiretos. O comércio é estimulado por uma nova série de consumidores, há capital a ser investido, aumentam-se as receitas estaduais, abre-se um novo leque de contribuintes, o desenvolvimento afinal.

D) *a guerra de verdade*

A guerra, se é que tem sede em algum local, é no Confaz; de um lado ficam os Estados que pleiteiam por incentivos, do outro os que não os admitem. Quais os motivos de cada uma das partes?

Vamos proceder à retirada das máscaras. Não conceder incentivos é o mesmo que manter a situação como está, cada um com seu quinhão. Quem é rico o é, quem não é, não será. As indústrias, é lógico,

sem ter nenhuma vantagem, procurarão instalar-se em parques industriais já montados, em detrimento dos em formação. Por isso mesmo, negar, negar tudo, toda e qualquer isenção, é essa a ordem dos Estados desenvolvidos.

Vejam os seguintes exemplos: eu, Estado pobre, pleiteio dar incentivos, sei que terei, favoravelmente ao que pretendo, os votos de meus co-irmãos, igualmente pobres. Porque eles também procurarão dar incentivos e precisarão de meu voto. É por isso que não guerreamos. É por isso que nos entendemos.

Nesses termos, o Confaz vira uma praça de tiro, onde os objetivos de dois grupos se contrapõem, onde cada reunião, e busca pela unanimidade, fica frustrada. A Federação e o sentimento federativo se perdem, para que o egoísmo tome conta.

6. A Lei Complementar Nº 87/96

A Constituição de 1988, como já dissemos, determinou a existência de um imposto novo, o ICMS. Também já foi dito que a Constituição não cria tributo, apenas traça suas linhas gerais, quem os cria é a lei complementar.

O imposto de que ora tratamos foi uma construção feita pelo constituinte, tendo por base o antigo ICM e outras espécies de imposto. Na

verdade, o ICMS é um híbrido, é uma comunhão tributária. Por ser um imposto novo, coube então à lei complementar a competência de defini-lo, de traçar seu perfil de atuação. E isso fez através do artigo 155, parágrafo 2º, XII.

Particularmente a este trabalho nos interessará, especialmente, o que se dispôs em sua alínea 'g', "cabe a lei complementar: regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados."

A lei complementar foi editada no ano de 1996, tendo vigorado até essa data como lei complementar provisória, com previsão no ADCT, o convênio firmado pelos Estados. Diz-se que seria o de nº 66/88, pois bem, mas se firmaram vários convênios, não apenas um, como era a previsão constitucional. Um desrespeito claro e evidente. Vivemos a era da tributação complementar inconstitucional.

Com a edição da lei todas as inconstitucionalidades passaram, os convênios foram revogados. Foram?

A) a previsão dos incentivos feita pela lei

A lei complementar cumpriu com sua obrigação, definiu o tributo. Determinou o mecanismo para a concessão de incentivos e benefícios. Mas pasmem, expôs exatamente as mesmas regras dispostas pelos

convênios, nesse caso específico, o de nº 66/88.

E o mais interessante é que nos anais do Congresso constam as lutas travadas pelas duas correntes, uma pela mudança das regras, a outra pela manutenção. Os Estados fizeram lobbies e campanhas pró e contra. Não precisa ser dito que por ser maior o número de parlamentares do Sul e Sudeste, a lei foi aprovada nesses termos, pela manutenção.

Mas a luta não parou, perdeu-se no Congresso, poderia se rogar por um veto presidencial, e ele veio. Não bem porque o interesse dos Estados fosse atingido e procurasse se reparar isso. Na verdade descobriu-se uma inconstitucionalidade que possibilitou o veto total dos artigos 27, 28, 29, 30, da lei. Mas que inconstitucionalidade foi essa?

B) a inconstitucionalidade do Confaz

O Sr. Presidente da República vetou os artigos motivado pelos seguintes termos, "De sua vez o art. 28 estabelece que os convênios serão celebrados em reuniões do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, disciplinando sua composição, forma de funcionamento e atribuições. Entretanto, o artigo 61, parágrafo 1º, alínea 'e', da Constituição Federal é taxativo ao prescrever que é da iniciativa do Presidente da República as leis que disponham sobre a criação, estruturação e atribuições dos órgãos da Admi-

nistração Pública" (*O ICMS e a LC 87/96*, p.158).

Pois bem, visualizou sua Excelência essa inconstitucionalidade e vetou os artigos, mas, ao vetar, deixou as normas no limbo. Não existindo assim, no corpo do diploma normativo, nada que se reportasse às matérias que se prendiam. Quando das discussões do veto, não se fez nenhuma menção de dar outra redação.

Sendo assim, restou a matéria em um vácuo legal, e como é a própria Constituição que deixa claro, vigora a política de convênios até que se processe lei complementar disciplinando a matéria. É isso mesmo, o Presidente vetou, por ser inconstitucional a estruturação dos convênios feita por lei complementar, mas com o veto, vigora a mesma estrutura expressa na lei complementar, porque já era tratada por convênio.

Se era inconstitucional o vetado, o é o que restou válido?

Perdeu-se a oportunidade de mudar tudo que aí está. Agora é esperar por mais alguns anos - 7? 8? 2? - até que a lei complementar disciplinando a alínea seja finalmente editada.

7. Propostas e Alternativas

Todo problema, maior, menor, longo, curto, precisa ser solucionado, urge. Ninguém deve se propor a

ser salvador do mundo, salvador da pátria, temos que ser salvadores de nós mesmos. Não há mais por que se fiar em soluções imaculadas, caídas do céu. Não há mais espaço para esse tipo de conjectura.

Já dizia o autor português José Saramago: "Sempre temos pela mania de abrir janelas para ver o sol brilhar, Eu cá pessimista que sou e reconheço, tenho para mim que se deve realmente abrir janelas, mas não mais para ver esse sol, sim para ver a chuva caindo e mais, reparar no buraco que seus pingos fazem no chão, Tendo esse mesmo chão como nosso" (*Caderno de Lanzarote IV*, p. 57) Estamos em meio a chuva e não nos damos conta do estrago que os pingos nos fazem ao chão.

A realidade da política de desenvolvimento regional adotada pelo governo, pelos de sempre, de há muito e de agora, nunca fizeram com que seu compromisso fosse cumprido. Passamos por épocas de abertura de estradas, construção de açudes, pólos agropecuários, zonas de livre comércio ... De que adiantou?

De um rotundo, nada. A falta de empenho em realizar políticas concretas de desenvolvimento, proporcionaram a formação disso que aí está, ou seja, dois países. Um que tudo pode e tudo tem, outro que para continuar existindo passa por privações. Um do Norte, outro do Sul. Dois brasis em luta por sobrevivência e por ego.

Não seria correto, nem cientificamente, muito menos moralmente, terminar um trabalho como esse, com observações a respeito do não-desenvolvimento regional equilibrado. Faz-se necessário que deixe propostas de solução, alternativas, para o que aí está.

A) da lei complementar

Já dissemos que a Constituição determina a aprovação de uma lei complementar para tratar da forma como, através de convênio interestadual e distrital, seriam concedidos incentivos e benefícios fiscais. Ora, a lei complementar nº 87/96 não tratou da matéria, portanto urge que se elabore uma lei complementar à Constituição para dela tratar.

Não sendo aprovada essa lei, permaneceremos no vácuo legal que nos encontramos, tendo que aceitar como certo e devido o convênio nº 66/88, que funciona como lei complementar provisória. Acontece que já estamos com nove anos da Constituição promulgada e nada se fez. O próprio ICMS passou por uma espera de oito anos para ter suas regras gerais definidas. O que se esperar para a política de incentivos?

Isso tendo-se por certo que a maior bancada do legislativo é feita por representantes de Estados que não tem nenhum interesse que essa política atual, provisória, mude. Mas quanto a isso, cabe a nós, sociedade, cobrar do Poder Legislativo que

ele faça por cumprir o disposto na Carta Constitucional.

Veja que o que se quer cobrar não é outra forma de ver as coisas, até então, só se está é a pleitear pelo cumprimento da Constituição. Quanto ao mérito, há mais que ser dito.

B) da política de convênios

Não é sobre toda a questão convencional que se trabalhará em termos de propostas, mas especificamente o Confaz.

Resta verificado que a existência dos convênios serve a que se realize entre os Estados entendimentos a respeito de ditames fiscais, e ou outras matérias. Veja que utilizamos a palavra entendimento, mas, na verdade, o que deveria ser acordado muda de figura e aparece com o rosto sinistro da desavença.

As regras que temos dentro da política dos convênios, em que a palavra de um tem mais peso que a palavra da maioria, transformam o que deveria ser acordado em imposição de vontade. Não há pior ditadura do que aquela que é estabelecida por lei. Não há maior tortura que a referendada na Constituição. Não há pior injustiça que aquela que não se permite ser corrigida.

Fala-se que vivemos em uma Federação, em um Estado democrático de Direito; que Federação é essa onde o peso de prestígio de certos Estados força os demais à obedi-

ência? Que democracia é essa em que um vale mais que vinte e seis?

Por Deus, a Constituição determinou que essa nova lei complementar irá traçar rumos para os convênios. Que trate, e bendita seja ela se muda o que aí está.

C) das limitações ao poder de isentar

Quanto às duas regras que orientam a concessão de isenção, temos dois clamores: que se mantenha a regra implícita, que ela seja expressa, dos Estados não podem conceder a empreendimentos com similares já instalados, e que mudem as regras do quorum de aprovação.

A primeira limitação em comento é quanto a possibilidade ou não de se conceder incentivos, tendo empreendimentos similares já instalados no mesmo Estado. Só pode ser exaltada tal limitação. Como se prestigiar com incentivo o novo empreendimento, já existindo um outro dentro do Estado fornecendo receita, dando emprego e produzindo? Ferir-se-ia o princípio da isonomia, onde estaria o proplado "tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades", de Celso Antonio Bandeira de Mello (*Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, p. 10).

Em verdade, devemos ter em mente que sempre se deve prestigiar o que nos dá proveito, sempre se deve prestigiar igualmente aquilo que

igualmente se apresenta. Como dar incentivos para um e não conceder para o outro, se o que os diferencia é ser um novo e o outro antigo? Cabe dar maior cota ao recente em detrimento do de tempos?

Que seja mantida tal limitação, ela só vem a cumprir com as principiologia constitucional, compatibilizando, mesmo, o privilégio do incentivo, com o tratamento igualitário exigido pela isonomia.

Quanto a essa segunda limitação, deve-se protestar que se encerre. Como um único Estado, que acha que o incentivo pode prejudicar sua receita, apenas por que a indústria não foi estabelecida na sua área, pode cancelar o pleito de um outro, que tem o respaldo do aprove de todos os demais Estados? Quão injusta o é. Quão terrível é se permitir que isso dure mais. Quão desastroso se perdurar.

É decretado o fim da independência das Fazendas estaduais para gerirem seus próprios tributos. Deveria, então, encerrar-se a obrigatoriedade dos convênios para a concessão? Não, até por ser determinação constitucional. O que se pretende é apenas o respeito pelo que seja acordado, não de forma unânime, mas por maioria. Nelson Rodrigues dizia, "toda a unanimidade é burra" (*O Anjo Pornográfico*, p.88), e quanto aos convênios, burra é a proposição de referendun unânime, posto que é impossível de ser alcançado.

Acima do interesse federativo e da unidade, está o sentimento egoístico do privilégio. Isso não pode durar sob pena da destruição completa do que hoje já não tem oportunidade de crescer.

Que mude o que deve ser mudado. Que se mantenha o que deve ser mantido. Pelo bem maior, pelo bem de todos.

D) *um desenvolvimento equilibrado*

Desenvolver-se com equilíbrio. Quão bom seria se os preceitos constitucionais fossem cumpridos. Aqui, incidentalmente, já nos referimos a algumas tentativas de política de desenvolvimento adotadas no país. A prática de incentivos é mais uma.

Só que, dessa vez, não de cima para baixo, mas de baixo para cima, dos Estados. São eles os maiores interessados em uma política de desenvolvimento justa, que tomaram as rédeas e dianteira nessa empreitada.

Veja que não há como negar: para termos um país verdadeiramente justo, temos que ter equilíbrio de progresso entre as unidades da Federação. Não se está a pregar aqui uma igualdade entre todos, igual renda, igual grau de desenvolvimento. O que se quer é a oportunidade para todos. Não como é hoje, apenas para um seletivo grupo. Tem-se por certo que jamais todas as unidades serão iguais, cada uma tem suas pe-

culiaridades climáticas, ambientais, culturais, sociais.

Não se pretende ser igual, só não ser tão diferente. E a política de incentivos, sejam eles de que espécie forem, fiscais, creditícios, premiaiais, pode ser uma alternativa de mecanismo a ser adotado. Será eficaz? Não será? Isso não é questão para ser posta nesses termos. É, com certeza, uma alternativa. Tem tudo para ser eficaz, como pretendemos argumentar, mas, para ser, depende de vontade, vontade política. Infelizmente, o que depende dessa vontade no país, enquanto não for compatível com a vontade pessoal do político, não é praticado. A vontade de um se sobrepõe ao clamor de muitos, como nos convênios.

E assim o é. E assim não deveria ser. Desenvolvimento equilibrado é ficção para uns, para outros, clamor.

E) *resumo*

Como forma de resumir tudo que colocamos como proposta de solução, podemos enumerar da seguinte forma:

- 1- que seja elaborada e aprovada a lei complementar que a Constituição previu, para disciplinar, como através dos convênios, seriam concedidos os incentivos fiscais, não permitindo, assim, que o convênio nº 66/88 permaneça em vigor, até por ser norma complementar provisória.

2- que essa nova lei complementar (sim, nova, pois a que deveria tratar do assunto, foi vetada nos artigos devidos - a de nº 87/96) mude o disciplinamento que exige a unanimidade de aprovação do incentivo por todos os Estados e mais o Distrito Federal, que este fere o princípio federativo, só permitindo que ocorram injustiças e cerceamento de oportunidades. Não se pode aceitar que a vontade de um seja maior que a vontade de todos os outros. Convênio só com decisão unânime não é convênio, é imposição de vontade. Que ao invés de por unanimidade seja necessária apenas a maioria.

3- que seja mantida a limitação para os Estados não concederem incentivos, já tendo empreendimentos similares instalados, até por respeito ao princípio da isonomia.

4- que seja dada a oportunidade de crescer aos Estados não tão favorecidos. Se estes estão dispostos a adotar a política de incentivos e fomentar o progresso. Por isso deve-se facilitar os mecanismos para o desenvolvimento.

8. Conclusão

Tudo que foi tentado, através desse trabalho, é a demonstração da viabilidade da política de incentivos como forma de opção de desenvol-

vimento aos Estados menos favorecidos.

Procurou-se ver que o impacto é apenas positivo, que os argumentos colecionados contra são, em parte, desarrazoados. É certo que a prática de incentivos assiste regiões necessitadas de amparo ao progresso, mas tudo precisa de limites. Não há que se conceder incentivos indiscriminadamente, mas com razoabilidade, respeitando o impacto de tal incentivo nas Fazendas.

Quando falamos em maioria nos convênios, é a isso que nos referimos. É por esse respeito que se protesta. O que não há que se aceitar é a forma como estão sendo concedidos por uma unanimidade, que não é outra coisa senão privilégio das Fazendas mais ricas.

Uma lei complementar que re-dima tudo que aí está e o que se está a fazer, uma lei complementar que respeite a todos e dê oportunidades de crescimento a quem não tem. Uma lei justa, afinal.

Encerrando, uma frase de uma música das muitas músicas que o Brasil tem, e quão belas são. Mas essa vai dizer o que realmente foi pretendido deixar por conclusão:

"As idéias estão no chão; você tropeça e acha a solução."

GUILHERME A. A. ALENCAR

Fortaleza, Ce 25 de novembro de 1997, um dia quente de sol,

um dia bom, um dia em que se quer estar à rua a ver gente.

Referências Bibliográficas

- BASTOS, C. R. **Lei Complementar - Teoria e Comentários**. São Paulo : Editora Saraiva, 1985.
- BASTOS, C. R. e MARTINS, I. G. **Comentários à Constituição do Brasil**. 6º volume, tomo I, 2. ed. São Paulo : Editora Saraiva, 1989.
- BORGES, J. S. M. **Isonomias Tributárias**. São Paulo : Sugestões Literárias, 2. ed. 1972.
- BRÉMOND, J. e GÉLÉDAN, A. **Dicionário das Teorias e Mecanismos Econômicos**. Lisboa : Editora Livros Horizonte, 1992.
- CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo : Editora Malheiros, 9. ed. 1996.
- CASTRO, R. **O Anjo Pornográfico**. São Paulo, Companhia das Letras, 2ª reimpressão, 1995.
- Código Tributário Nacional**, Editora Saraiva, São Paulo : 25. ed.
- Constituição da República Federativa do Brasil**, Editora Saraiva, São Paulo : 16. ed.
- COÊLHO, S. C. N. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário**. Rio de Janeiro : Editora Forense, 6. ed. 1996.
- CUSTÓDIO, A. J. F. **Constituição Federal Interpretada Pelo STF**. Belo Horizonte : Editora Oliveira Mendes e Livraria Del Rey Editora, 1997.
- DALLARI, D. de A. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. São Paulo : Editora Saraiva, 18. ed. 1994.
- FERREIRA, A. B. de H. **Novo Dicionário Aurélio**. São Paulo : Editora Nova Fronteira, 14. impressão, 1985.
- FILHO, A. P. **Aspectos da Cooperação Horizontal do Federalismo**. Brasília : RDP, 1984.
- GONÇALVES, J. A. L. **Isonomia na Norma Tributária**. São Paulo : Editora Malheiros, 1993.
- JARDIM, E. M. F. **Dicionário Jurídico Tributário**. São Paulo : Editora Saraiva, 2. ed. 1997.
- MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo : Editora Malheiros, 11. ed. 1995.
- . **Aspectos Fundamentais do ICMS**. São Paulo : Editora Dialética, 1997.
- MELLO, C. A. B. de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo : Editora Malheiros, 3. ed. 2ª tiragem, 1993.
- NASCIMENTO, C. V. do (coordenador). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro : Editora Forense, 2. tiragem, 1997.
- PEROBELLI, F. e PIANCASTELLI, M. **ICMS: Evolução Recente e Guerra Fiscal**. Brasília : IPEA, fevereiro de 1996.
- RAMOS, R. M. G. de M. **Direito Internacional Privado e Consti-**

tuição. Coimbra : Coimbra Editora, 3ª reimpressão, 1995.

REZENDE, F. **Propostas de Reforma do Sistema Tributário Nacional.** Brasília : IPEA, maio de 1996.

ROCHA, V. de O. (coordenador). **O ICMS e a LC 87/96.** São Paulo : Editora Dialética, 1ª reimpressão da edição de 1996.

— . **O ICMS, a LC87/96 e Questões Jurídicas Atuais.** São Paulo : Editora Dialética, 1996.

SARAMAGO, J. **Caderno de Lanzarote IV.** Lisboa : Editorial Caminho, 1997.

Texto da Lei Complementar Nº 87/96, IOB - boletim, 39/96, São Paulo.

VARSANO, R. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas.** Brasília : IPEA, janeiro de 1996.