

# OS DESAFIOS DO FEDERALISMO FISCAL E A REFORMA DO ICMS

**Heleno Taveira Torres** – Professor Titular de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da USP e Advogado.

## 1. Breve descritivo de medidas em debate parlamentar para reforma do federalismo fiscal brasileiro

Os desafios do pacto federativo revelam tema central do nosso constitucionalismo contemporâneo, quanto ao financiamento do Estado e dos seus serviços, notadamente os da educação, da saúde e da segurança. Os custos do Estado crescem continuamente aqui e alhures. Nestes, incluem-se os custos dos direitos e liberdades fundamentais, os custos do intervencionismo e do desenvolvimento, assim como de toda a burocracia estatal dos três níveis de governos, previdência e outros. Coube ao poder constituinte, e cabe à política, no exercício democrático do poder, superar o desafio de decidir sobre os meios de financiar o Estado, para permitir equilíbrio de contas públicas com proteção dos direitos fundamentais, tanto na forma de arrecadação de tributos, quanto na destinação orçamentária.

Não seria exagero dizer que o federalismo constitucional brasileiro, sempre foi um federalismo *assimétrico*. Deveras, temos um “pacto federativo” inacabado, dadas as tantas *externalidades interjurisdicionais*, por pressões políticas ou inações legislativas (i), incessantes litígios (ii) e ausência de adequada coordenação institucional (iii). Contudo, ao longo dos últimos anos, o Senado Federal tem retomado o tema para tentar encontrar soluções dentro de uma “agenda federativa”. É de se lamentar a falta de sistematicidade e de planejamento das medidas, adotadas mais como paliativos do que como medidas duradouras, mas são avanços que não se empanam.

Vejamos algumas dessas medidas, em avanço cronológico.

A primeira medida veio em 2012, quando foi publicada a Resolução 13/2012 com solução para a chamada “guerra dos portos”, para modificar a alíquota do ICMS na importação (4%). Esta medida, apesar de ser inibidora dos incentivos agressivos, guarda severas dificuldades práticas, tanto pela burocracia quanto pelas diferenças de alíquotas interestaduais fundadas na agregação de “conteúdo nacional”.

Veio em seguida o Projeto de Resolução (PRS) 1/2013, para introduzir a cobrança no destino do ICMS, mediante redução das alíquotas interestaduais (07/05/2013). Em 13/05/2015, o Senado retomou a discussão e encontra-se em debate a mudança do percentual das alíquotas do ICMS, que podem ser unificadas nos Estados entre 4% e 7%, progressivamente.

Em junho de 2013 o Plenário aprova a Lei Complementar 143/2013, que instituiu novas regras de rateio do Fundo de Participação dos Estados (FPE). Mais tarde, em 05/08/2014, o Plenário aprovou a Emenda à Constituição 84/2014, que aumenta em 1%

o repasse de recursos da União para o Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Não é demais que em 24 de fevereiro de 2010, o STF julgou procedentes as ações para declarar a inconstitucionalidade do artigo 2º da Lei Complementar 62/1989, mantida sua aplicação até 31 de dezembro de 2012. Não adveio lei nova. Em vista disso, os estados somente tiveram assegurados seus repasses por força de medida liminar deferida pelo ministro Ricardo Lewandowski, na Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão 23, em 24 de janeiro de 2013, ao estender os efeitos daquela lei por mais 150 dias. Sobreveio, então, a Lei Complementar 143/2013, que igualmente já se encontra submetida a contestação, pela ADI 5.069, com relatoria do Ministro Dias Toffoli.

A seguir, o Senado aprovou a Lei Complementar 148/2014, que limita os juros reais a 4% ao ano (ou Selic, o que for menor), mais correção pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), nos empréstimos da União para estados e municípios. E como a União não aplicou a redução dos encargos das dívidas, está em tramitação o PLC 15/2015 tornando a regra impositiva a partir de 31 de janeiro de 2016, independentemente de regulamentação pelo Poder Executivo.

Quanto às dívidas de ICMS decorrentes da glosa de créditos de ICMS no Estado de destino, em virtude dos incentivos fiscais reconhecidamente inconstitucionais, em 07/04/2015, o Plenário do Senado aprovou o PLS 130/2014, proposto pela Senadora Lúcia Vânia, para convalidar os referidos créditos derivados de incentivos fiscais concedidos em modo divergente ao regime do art. 2º da LC nº 24/75. A reforma não está concluída e depende ainda de proposta do Executivo instituindo fundo de compensação pelas perdas dos estados com a redução das alíquotas interestaduais.

Sabe-se que não é fácil realizar políticas redistributivas a partir de governos locais, afetados por “*rent seeking*” e “*lobbies*” poderosos, para prevalecer interesses de grupos econômicos locais (“*pork barrel*”). Neste caso da convalidação, vale ressaltar que o STF irá analisar a constitucionalidade do perdão de dívidas tributárias em decorrência de benefícios fiscais implementados no contexto de guerra fiscal e que foram declarados inconstitucionais pela Corte. Dentre outros, o Recurso Extraordinário (RE) 851421. O Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT) questiona acórdão do Tribunal de Justiça local (TJDFT) que julgou válida lei distrital que suspendeu a exigibilidade e perdoou créditos de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) relativos ao Programa Pró-DF.

Recentemente, em 16/04/2015, foi promulgada a Emenda Constitucional 87/2015, que reparte entre estados de origem e de destino o ICMS da venda pela “internet” (a partir de 2019, a alíquota será 100% do Estado de destino).

Houve ainda a apresentação de Emenda ao PLC 15/2015 para permitir aos estados e municípios o repasse de depósitos judiciais para a conta única destes, de 70% de todos os depósitos judiciais ou administrativos. Os 30% remanescentes seriam mantidos em um fundo de reserva nas instituições financeiras públicas.

Outro grande desafio é a reforma do sistema de decisão de conflitos, pelo processo administrativo e pela execução fiscal. Em média, 40% das ações judiciais em curso em

todo o País são de natureza tributária. Afora isso, tem-se um passivo total superior a 2,5 trilhões de reais em todo o federalismo. O processo administrativo reclama lei complementar que traga regime uniforme de formalidades e procedimentos em comum, com celeridade e eficiência. E espera-se que carreiras de julgadores sejam criadas em todos os estados e municípios, com concursos específicos dos seus juízes administrativos, que devem ter as mesmas prerrogativas dos membros do Judiciário, como garantia fundamental para a isenção e formação da livre convicção dos julgadores.

O propósito desta menção aos temas em discussão legislativa é meramente informativo, para evidenciar a falta de sistematicidade das soluções tópicas e o quanto o federalismo fiscal brasileiro ainda tem para avançar.

## **2. Reflexões sobre o federalismo fiscal brasileiro: entre autonomia e unidade**

Como bem observa Nazaré da Costa Cabral (*A teoria do federalismo financeiro*, 2013), Professora de Lisboa, federalismo fiscal não se pode confundir com o conceito de “*federalismo financeiro*”, que se prestaria melhor a determinar o exame das despesas e receitas na descentralização, quer de estados federais ou unitários.

O federalismo é signo de identidade constitucional. Não se limita a ser modelo de repartição espacial das unidades federadas. Antes, carrega consigo também a garantia constitucional de servir como forma de separação e limitação dos poderes do Estado-nação. Lembra Klaus Stern que uma Constituição deve atuar promovendo a unidade. Esta será a tese de fundo que se pretende defender, quanto à fundamentação do *federalismo fiscal* e sua função no âmbito do nosso *federalismo*.

A *descentralização* federativa em *unidades* não é um valor em si. É, sim, um princípio complementar do *federalismo*, no qual a *unidade nacional* tem igual importância. O federalismo consiste sempre em relações nas quais estados e municípios devem observar “*self-rule plus shared rule*”, como bem resume Daniel Elazar, no seu *American Federalism: A View from the States*.

O art. 1º da nossa Constituição, proclama que a “*República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito*”. Nesse particular, Celso Antonio Bandeira de Mello, enfatiza que os princípios mais importantes da nossa Constituição são os da Federação e República justamente em virtude dessa conexão indissociável. De igual modo, Geraldo Ataliba, no seu “*República e Constituição*”.

Deveras, o *pacto federativo* não pode ser compreendido como uma propensão individualista ou egoísta, na defesa das autonomias ou de uma busca desenfreada por mais recursos, mas como um modo de efetividade da vontade constitucional de unidade e de ampliação do papel da democracia na sociedade. Quanto maior a ampliação da participação popular nos destinos das unidades descentralizadas, maior o controle sobre o patrimônio público e as conquistas com melhoria da qualidade de vida das pessoas. Este é o verdadeiro papel do federalismo.

Alfred Stepan, no seu estudo sobre “*Federalism and Democracy*”, classifica as federações em dois modelos: 1) *come together*: neste, as unidades são independentes entre si, mas constituem uma federação com o objetivo de mútua defesa ou crescimento comum (exemplo: Estados Unidos); e 2) *hold together*: países onde a unidade é anterior à descentralização e a federação emerge para responder às demandas por autonomia das partes constituintes e evitar desagregações (exemplo: Índia).

Nosso federalismo não se originou de um “pacto federativo” entre unidades independentes, da vontade do povo ou de lutas internas, para unir partes distintas (*come together*), mas adveio de unidade que se viu mantida no período colonial, ao instituir as capitânicas como meras partições administrativas; o que mais tarde seria seguido pelas províncias, da Constituição imperial de 1824, a pretexto de assegurar a unidade nacional. Nesse contexto, o federalismo significava forma de proteção da unidade, além de ampliar os poderes da elite dominante a cada província que se via converter em Estado, pelo Decreto nº 1 da “revolução republicana”. Foi assim que, em 15 de novembro de 1889, o Brasil acordou unitário e dormiu uma federação, por um “federalismo de Decreto”.

Os extremos do federalismo são sempre identificados como o “federalismo centrífugo”, que privilegia as *autonomias* e dispersa o poder para a periferia, em favor das unidades federadas (cujo máximo é representado pelo “federalismo dual”); e o “federalismo centrípeto”, com ênfase na entidade central, com convergência dos poderes para a entidade central (cujo extremo será o Estado unitário, com ou sem descentralização).

Na *Primeira República*, prevaleceu o federalismo fiscal dualista, do tipo *centrífugo*, que ampliara os poderes dos estados federados, com mecanismos de integração ou de cooperação sobremodo frágeis, e sem qualquer apoio econômico da União. Para a oligarquia daquela época, a federação jamais poderia significar “desintegração” da unidade nacional; tampouco confundir-se com opção revolucionária popular. Nesse contexto, o federalismo significava forma de permanência da unidade, ao ampliar os poderes da elite dominante, convertidas as províncias em Estados.

Na prática, a partilha de receitas resultou em uma das mais duras e injustas que a União poderia suportar. Como relata Amaro Cavalcanti, no seu “*Regime Federativo e a República Brasileira*” (1899): “*a contraprova de que a União fora muito prejudicada, senão expoliada, na partilha dos bens, rendas e encargos, resultantes das disposições constitucionais, temo-la, além de tudo, na situação financeira insustentável, a que a mesma tem chegado, em declínio sempre crescente, sobretudo, a datar de 1891*”. Atribuía este fato às dificuldades econômicas e creditícias, mas também à partilha de receitas orientada fortemente pelo federalismo centrífugo que se implantara.

Em 1926, com as reformas constitucionais da época, começam a surgir medidas orientadas à centralidade da União, em modo *centrípeto*, como forma de assegurar melhor redistribuição com as unidades de menor poder econômico, bem como para atenuar as diferenças regionais e promover o desenvolvimento. Os Municípios, somente viriam a receber competências financeiras nesta importante reforma de 1926.

Seabra Fagundes (*A expansão dos poderes federais*, 1970, p. 64) sintetiza, muito bem, que uma das suas funções da Reforma era “*pôr fim ao descalabro financeiro reinante em várias unidades federadas*”, motivo pelo qual a reforma propunha “*interviesse a União nos Estados, cja incapacidade para a vida autônoma se demonstrasse pela cessação de sua dívida fundada por mais de dois anos*”. Essa regra não seria recepcionada pelas Constituições de 1934 e de 1937.

Na Constituição de 1934, surge o prenúncio de um modelo de federalismo cooperativo, com participação em tributos de competência diversa, mas que nunca chegou a ser implantado. O art. 10.º, por exemplo, admitia a partilha dos impostos novos criados pelos Estados, com entrega de 30% à União e 20% aos Municípios de onde tenham provindo, remanescendo 50% com o Estado instituidor.

Com a Constituição de 1946 nosso federalismo fiscal ampliou sua descentralização e passou a ter o produto da arrecadação dos impostos federais compartilhados com Estados e Municípios, e aqueles estaduais com os respectivos municípios, a permitir que se possa falar do surgimento efetivo de um “federalismo cooperativo” no Brasil.

Dentro dos esforços das “reformas de base” do Governo João Goulart, no final de 1963, foi criada uma Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda com a tarefa de reformar o sistema tributário e a administração tributária. Devido ao golpe militar de 1964, estes trabalhos somente foram concluídos com a Emenda Constitucional 18, de 01.12.1965, que trouxe a reforma do Sistema Tributário. Surgiram novos impostos, como o ICM, atribuído aos estados, e o IPI, ambos com regime não-cumulativo. Foram criados os Fundos de Participação, de Estados (FPE) e Municípios (FPM), bem como todo um sistema de partilha de receitas intergovernamentais melhor apurado.

A CF de 1967, mantém os avanços da Emenda 18, mas adota um forte cunho centralizador dos poderes da União, numa orientação *centrípeta* para o federalismo fiscal.

Com o regime perpetrado pela Constituição de 1988, a lembrar os movimentos de sístoles e diástoles, retoma-se nova *descentralização*, ao instituir um *federalismo cooperativo equilibrado*, coerentemente com os fins constitucionais do Estado Democrático de Direito, ainda que a prática não evidencie sua efetiva concretização. Ao longo dos mais de 25 anos de vigência e sucessivas emendas, busca-se consolidar este *federalismo cooperativo de Estado Social e equilibrado*, coerentemente com os fins constitucionais, sem os excessos que haviam caracterizado os modelos anteriores.

Não é novidade que o modelo de Estado brasileiro foi haurido da experiência de outros povos, com especial inspiração da Constituição americana, e está repleto de residualidade e de vícios históricos de épocas precedentes. Contudo, logo nos distanciáramos dos modelos de influência, no caso, do americano. E não poderia ser diferente. Nenhuma das experiências federativas possui identidade com qualquer outra. Basta comparar países com federações, como Alemanha, Argentina, Suíça, Canadá, Austrália, Rússia, México, África do Sul ou EUA; ou mesmo aqueles unitários descentralizados, como os casos da Itália, da França ou da Espanha, quanto ao federalismo fiscal. E as simetrias e assimetrias são igualmente cambiantes.

O federalismo é um modelo de organização do Estado, mas cada país tem sua história e o sistema assume características próprias. Bem o disse João Mangabeira: “*A federação é uma forma de estado; um sistema de composição de forças, interesses e objetivos, variável no tempo e no espaço, e inerente e peculiar a cada povo.*” (Em torno da Constituição, 1934, p. 21). Basta comparar países como Alemanha, Argentina, Canadá, Austrália ou México. As simetrias e assimetrias são presentes.

A evolução brasileira, a partir da Constituição de 1934, dá mostras de distanciamento do modelo americano, ao tempo que nosso federalismo fiscal passa de *centrífugo*, quando se privilegiava a autonomia das unidades do federalismo dual, para *centrípeto*, com o início da experiência de distribuição de rateio da arrecadação dos tributos federais com estados e municípios. Mais tarde, especialmente após a Constituição de 1946, nosso modelo de federalismo fiscal, ao que se nos afigura, inclinou-se para uma estrutura similar àquela do igualmente nascente modelo alemão de federalismo fiscal cooperativo.

Como alude Pinto Ferreira (*Princípios gerais do direito constitucional moderno*), o Estado federal é uma organização, formada sobre a base de uma repartição de competências entre o governo nacional e os governos estaduais, de sorte que a União tenha a supremacia sobre os Estados-Membros, e estes sejam entidades dotadas de autonomia constitucional perante a mesma União. E, assim, diz ele: “*a partir dessa autonomia constitucional, exteriorizam-se os ordenamentos de cada uma das unidades, pela constituição própria*”.

Por tudo isso, retoma-se a ideia antecipada no início desse título: a descentralização federal não é um valor em si, mas um princípio complementar. A unidade nacional, neste espaço, tem igual importância. E, tanto, que Pontes de Miranda chega a dizer: “*Quem diz federalismo diz descentralização. Quem diz descentralização diz federalismo?*”. Não basta a descentralização para que se tenha federalismo. Por isso, como Aliomar Baleeiro, não se pode desprezar o princípio da unidade econômica nacional.

O federalismo fiscal reclama o princípio de unidade econômica da federação, por isso garante a liberdade de tráfego (art. 150, V), veda que a União institua tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, excetuados os incentivos fiscais (art. 151, I) e proíbe qualquer diferença entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (art. 152).

Sem a centralidade decisória e financeira, a coordenação política enfraquece o cooperativismo e a capacidade redistributiva do federalismo fiscal; sem a descentralidade, os controles sobre gastos perdem qualidade. Regis de Oliveira, no seu recente livro “Gasto Público”, bem o diz: “*o controle integra a estrutura democrática em que tudo deve ser público, por definição, e aberto à sociedade*”.

No âmbito das fontes normativas de direito financeiro diretamente vinculadas ao federalismo, afora a *Constituição*, as leis complementares cumprem papel fundamental, com as *normas gerais de direito financeiro*, nas suas diversas modalidades. “*O interesse da unidade nacional, a segurança e a comodidade dos contribuintes, a eficiência da Administração clamam por essa codificação*”, clamava Aliomar Baleeiro. Temos ainda

as *resoluções do Senado Federal*, para permitir a coordenação política e os *convênios* celebrados entre as unidades do federalismo promovem uniformidade e evitam conflitos.

Sem a centralidade decisória e financeira, a coordenação política enfraquece o cooperativismo e a capacidade redistributiva do federalismo fiscal; sem a descentralidade, os controles sobre gastos perdem qualidade. Regis de Oliveira, no seu recente livro "*Gasto Público*", bem o diz: "*o controle integra a estrutura democrática em que tudo deve ser público, por definição, e aberto à sociedade*". Por isso, somente a integração entre unidade nacional e descentralidade concorrem favoravelmente ao pacto federativo.

A descentralização fiscal necessita de *competências tributárias*, na forma de "rateio de fontes", para serem exercidas pelas unidades, segundo os tipos impositivos dos fatos geradores dos tributos, vedada qualquer hipótese de conflito ou concurso de competências tributárias. Do nosso arquétipo constitucional, a União recebeu competências para impostos no art. 153, os Estados, no art. 155 e os Municípios no art. 156, ficando o Distrito Federal com os estaduais e municipais, por força do art. 147, todos da Constituição.

Para realizar o dirigismo constitucional do desenvolvimento e redução das desigualdades sociais e regionais, tem-se a discriminação de rendas pelo produto, tema fundamental e que recebeu atenção de notáveis juristas, como Sampaio Dória, Rubens Gomes de Sousa, Amílcar de Araujo Falcão, Goffredo da Silva Telles Júnior e outros.

Quanto à discriminação de rendas pelo produto da arrecadação, regras expressas dos art. 157 a 161 da CF dispõem sobre transferências obrigatórias de receitas e formação de fundos. Basicamente, há dois tipos de transferências: as constitucionais (que são automaticamente realizadas após a arrecadação dos recursos), as legais, definidas por leis da União, ou voluntárias, por convênios entre as pessoas políticas, como se verifica no caso do ITR entre União e Municípios.

As transferências tributárias constitucionais da União para Estados e Municípios podem ser classificadas em transferências diretas (repasse de parte da arrecadação de uma pessoa competente para efetuar a arrecadação para outra) e transferências indiretas (mediante a formação de fundos especiais).

A Constituição prescreve transferências diretas sujeitas a retenção na fonte, por Estados e Municípios, nas situações de incidência do IRPF dos servidores estaduais ou municipais. Nos demais, tem-se o regime geral de transferência de parcela do imposto de competência própria, como se verifica no caso do 50% do IPVA ou dos 25% ICMS, para os respectivos municípios.

Na discriminação constitucional de rendas do *federalismo fiscal cooperativo* brasileiro, como fundos constitucionais, dentre outros, temos o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), que passou de 17% para 22,5% + 1% na CF/1988 (da arrecadação do IR e do IPI) e o Fundo de Participação dos Estados (FPE), que foi de 14% (CF/67) para 21,5% (CF/88).

Questão importante, é diferenciar deste rol aquelas hipóteses dos chamados "gastos vinculados", como se verifica com os da saúde e com os da educação. No caso deste último, cabe à União, 18%; e aos Estados e Municípios, 25%, como percentuais mínimos

de emprego de recursos, ao que nem as leis internas ou aquelas orçamentárias podem criar qualquer restrição ou medida que implique sua redução. Afora estes, tem-se fundos de relevante importância e que integram o sistema constitucional, como fundos especiais, voltados à distribuição cooperativa dos tributos compartilhados. Vale citar o *Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza* e o *Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB*.

Quanto ao método de partilha segundo o “valor adicionado”, independentemente da atividade econômica, deve-se muito à sabedoria de Hely Lopes Meirelles, ao investir contra qualquer critério de distribuição percentual igualitária do então “ICM” fundado unicamente da produção industrial ou mercantil, por entender que não era justo nem correspondia aos interesses nacionais favorecer só Municípios industrializados e prejudicar os de preponderante atividade agrícola ou pecuária.

Em conclusão, emerge com clareza a forma mais evoluída de federalismo fiscal cooperativo equilibrado ao qual chegamos, para “*promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios*”, como aponta, com propriedade, Raul Machado Horta, no seu “*Direito Constitucional*”. Este é o principal desafio do nosso constitucionalismo.

Certamente, o grande avanço das políticas nacionais orientadas ao desenvolvimento, como alude Gilberto Bercovici, estaria no aprofundamento do nosso *federalismo regional*, com meios para que as regiões, como entes federativos, pudessem promover a necessária articulação entre estados e municípios, com um federalismo fiscal regional adensado pelo rigor do planejamento econômico de caráter constitucional, em favor do desenvolvimento. De fato, a Constituição de 1988, ao definir nosso modelo de *federalismo fiscal cooperativo equilibrado*, propõe-se à realização daqueles elevados objetivos de desenvolvimento e de redução de desigualdades regionais e sociais, como mandam os art. 3.º e art. 43, da CF.

### **3. A uniformidade das alíquotas interestaduais de ICMS e sua diferenciação em função da seletividade**

O ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), de competência dos Estados, foi instituído pela Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, à luz da Constituição de 1946,<sup>1</sup> cujas alíquotas eram uniformes em todo território nacional (15% via de regra). Conforme o art. 12, § 1º, Resolução do Senado Federal poderia dispor sobre os limites das alíquotas interestaduais do ICM, como modo de garantir o princípio da

---

<sup>1</sup> Emenda Constitucional 18/65: “Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 1º A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar.

§ 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.”

uniformidade. Entretanto, aqui se reclamava a edição de Lei Complementar para estabelecer a forma como o Senado exerceria esta competência,<sup>2</sup> exigência que foi afastada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968.<sup>3</sup> Verifica-se, assim, que aquela subordinação das resoluções senatoriais a leis complementares viu-se substituída por uma competência exclusiva do Senado, quanto à garantia de uniformidade das alíquotas do ICMS.

Na vigência do art. 12 da Emenda Constitucional 18/65, a exigência de ICM em alíquota única de 15% acabou por agravar as desigualdades e diferenças regionais entre os Estados produtores e os Estados consumidores. Em grande parte, isso deveu-se àquela exigência de lei complementar para estabelecer como o Senado poderia deliberar, mediante Resoluções, sobre as alíquotas interestaduais.

No início da década de 70, vale recordar que aos governos estaduais não estavam autorizadas eleições locais, na medida que os governadores eram indicados pelo Presidente da República, motivo pelo qual a centralização da União era evidente no federalismo brasileiro.<sup>4</sup>

Foi nesse contexto que surgiu a Lei Complementar nº 24, de 1975, e, com ela, o Conselho Nacional De Política Fazendária (CONFAZ),<sup>5</sup> órgão deliberativo colegiado formado por um representante de cada Estado e do Distrito Federal e por um representante da União, os quais decidiriam, sempre por *unanimidade*, sobre eventuais reduções de alíquotas ou outras formas de benefícios fiscais, a saber:

*“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.*

*Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:*

*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;*

---

<sup>2</sup> Art. 24. (...) “§ 4º - A alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e Interestaduais, e não excederá, naquelas que se destinem a outro Estado e ao exterior, os limites fixados em resolução do Senado, nos termos do disposto em lei complementar.”

<sup>3</sup> Art. 24. (...) “§ 4º - A alíquota do imposto a que se refere o nº II será uniforme para todas as mercadorias; o Senado Federal, através de resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, para as operações interestaduais e para as operações de exportação para o estrangeiro.”

<sup>4</sup> REGIS, Andre. *O novo federalismo brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 28.

<sup>5</sup> Essa denominação somente foi adotada quando celebrado o Convênio n. 133/97 que denominou este órgão colegiado como "Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ" e instituiu seu Regimento Interno.

*IV - à 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; grifamos.*

*V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.”*

Como se pode verificar, a competência para definir as alíquotas do ICMS nas operações interestaduais mantinha-se reservada ao Senado, ainda que qualquer forma de redução das alíquotas com efeito uniformizador pudesse também ser adotado por convênios. Assim, foi autorizada a redução de alíquotas, condicionada à aprovação *unânime* pelo CONFAZ, órgão colegiado do Ministério da Fazenda, composto por representantes de todos os Estados.

Em seguida, a Emenda Constitucional nº 23, de 1983 (conhecida por “Emenda Passos Porto”) deu nova redação a esse dispositivo, agora no art. 23, § 5º, da CF, ao afirmar o princípio da uniformidade de alíquotas internas e interestaduais (realizadas com consumidor final) do ICM e a competência do Senado para fixar apenas as alíquotas “máximas” do ICM nas operações interestaduais, sempre por iniciativa do Presidente da República.<sup>6</sup> E a máxima, apenas, porquanto as mínimas estariam reservadas à lei complementar nº 24, de 1975, na forma acima designada.

De fato, o sentido que se deve atribuir ao papel das resoluções senatoriais na determinação das alíquotas do ICMS reclamam a compreensão de que outros parâmetros foram mantidos ou não foram recepcionados pela Constituição de 1898, a saber:

- a) Ausência de subordinação a lei complementar;
- b) Afirmação do princípio de uniformidade das alíquotas;
- c) Afastamento da iniciativa exclusiva do Presidente da República para a proposta da resolução;

Atualmente, conforme à Constituição de 1988, *resolução do Senado Federal, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais*, afastadas aquelas restrições acima, e cuja iniciativa poderá ser *do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros*. Esta foi a forma mais aprimorada para, preservada a autonomia dos entes federativos, delimitar a competência do Senado para fixar as alíquotas interestaduais do ICMS. Nesse novo modelo, no qual as alíquotas não se limitam aos tetos máximos ou mínimos, é legítima a existência de alíquotas fixas nas operações interestaduais do ICMS, definidas pelo Senado, como aquelas da Resolução nº 22, de 1989, de 12% e de 7%, justificada a diferença pelos valores da redução da desigualdade regional.

As resoluções integram o *processo legislativo*, como prescreve o art. 59, VII, da CF. O *órgão competente* para editá-las é o Senado Federal e a *competência* limita-se à

---

<sup>6</sup> Art. 23, § 5º - “A alíquota do imposto a que se refere o item II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, bem como nas interestaduais realizadas com consumidor final; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para cada uma dessas operações e para as de exportação.”

fixação das *alíquotas máximas* do imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCMD (art. 155, I e § 1º, IV da CF), assim como da fixação das *alíquotas mínimas* do imposto sobre propriedade de veículos automotores – IPVA (art. 155, III e § 3º, I da CF). Quanto ao ICMS, conforme o art. 155, § 2º, V da CF, o Senado Federal poderá utilizar-se das resoluções para estabelecer, nas operações internas, *alíquotas mínimas* e *alíquotas máximas*, estas, unicamente quando necessárias para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, além das alíquotas aplicáveis às *operações e prestações interestaduais* e de *exportação*, segundo o art. 155, § 2º, IV da CF. Desse modo vê-se atendida a tríade dos elementos da *validade* das resoluções em matéria tributária, quanto ao órgão, à competência e ao procedimento.

Na Constituição de 1967, a manifesta importância das resoluções, para garantia da uniformidade, estabelecia expressamente sua função como integrante do próprio Sistema Tributário Nacional, *in verbis*:

*“Art. 18 - sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais.”*

Seguiam-se, então, as competências materiais relativas aos impostos estaduais, com modificações a partir da Emenda Constitucional nº 1, de 1969, que passou a especificar a atribuição de limites.

Atualmente, a Constituição de 1988 assim prescreve a função das resoluções no ICMS:

*“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;”*

De fato, interessa-nos aqui o estudo sobre os limites e possibilidades da edição das resoluções senatoriais para criação ou modificação das alíquotas do ICMS aplicáveis às operações ou prestações interestaduais, do inciso IV, do § 2º do art. 155, da CF.

A primeira norma prescreve a reserva da *iniciativa* ao Presidente da República ou para um terço dos Senadores. Neste último, vê-se a exigência da anuência de pelo menos 27 senadores como condição de procedibilidade, numa afirmação inequívoca de demonstração de relevância da matéria. Ao mesmo tempo, ao prever a hipótese de proposta presidencial para modificação de alíquotas interestaduais, em ampla medida,

evidencia-se aqui a vocação de tributo nacional do ICMS e a escolha do constituinte pelo caráter subsidiário da atuação da União, como forma de assegurar os valores da uniformidade de alíquotas, como decorrência da própria limitação decorrente do art. 151, I da CF, ao estabelecer o princípio da uniformidade geográfica dos tributos federais.

A segunda norma jurídica dispõe sobre o *procedimento de aprovação*, o qual exige maioria absoluta de seus membros. Cumpre observar, conforme o Art. 48, XXVIII, do Regimento Interno (Resolução no 93, de 1970) do Senado Federal, que compete exclusivamente ao Presidente do Senado promulgar as resoluções. Ainda quanto ao procedimento, o § 1º deste artigo autoriza o Presidente do Senado, ouvidas as lideranças, conferir às comissões competência para apreciar, terminativamente, os projetos de resolução a que se refere o art. 155, § 2º, IV, da CF.<sup>7</sup> e como mostra efetiva do caráter nacional da eficácia da Resolução, sem prejuízo das competências autônomas dos estados, prescreve o art. 396 do Regimento Interno que o Senado Federal remeterá o texto da resolução ao “Presidente da República, aos Governadores, às Assembleias Legislativas, à Câmara Legislativa do Distrito Federal e aos Prefeitos e Câmaras de Vereadores dos Municípios interessados, com a indicação da sua publicação no *Diário do Senado Federal* e no *Diário Oficial da União*.”

Por fim, tem-se a norma que prescreve os limites da competência do Senado na edição das resoluções, que somente poderá estabelecer as alíquotas do ICMS aplicáveis às:

- a) *operações* interestaduais de mercadorias;
- b) *prestações* interestaduais de serviços de transportes e de telecomunicações.

A competência para dispor sobre as alíquotas do ICMS aplicáveis às *exportações* ficou prejudicada após a Emenda Constitucional nº 42, de 2003, ao modificar a alínea “a” do inciso X do § 2º do art. 155, para instituir a imunidade sobre *operações* que destinem mercadorias para o exterior e sobre serviços *prestados* a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores. O âmbito da exportação está fora do campo material do ICMS.

Algo que merece especial atenção no constitucionalismo do ICMS é a exclusão, na Constituição de 1988, da *obrigatoriedade da uniformidade* das alíquotas do ICM para todas as mercadorias, o que se encontrava no art. 24, § 4º da Constituição de 1967 ou no art. 23, § 5º com a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, a saber:

---

<sup>7</sup> Questão relevante e que interessa ao caso em apreço, consta dos art. 282 a 284 do Regimento Interno do Senado, segundo o qual “sempre que for aprovado substitutivo integral a projeto de resolução em turno único, será ele submetido a turno suplementar. E se forem oferecidas emendas, na discussão suplementar, a matéria irá às comissões competentes, que não poderão concluir seu parecer por novo substitutivo. Neste caso, não sendo oferecidas emendas na discussão suplementar, o substitutivo será dado como definitivamente adotado sem votação.”

“§ 5º - A alíquota do imposto a que se refere o item II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, bem como nas interestaduais realizadas com consumidor final; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para cada uma dessas operações e para as de exportação.”

Com a Constituição de 1988, porém, foi autorizada a *seletividade*, ao estabelecer, no art. 155, § 2º, III que o ICMS “poderá ser *seletivo*, em função da *essencialidade* das mercadorias e dos serviços”. Este permissivo para a competência dos estados, entretanto, carrega consigo uma limitação constitucional que assegura a uniformidade da tributação, cuja exceção somente pode ser admitida com base na *essencialidade* das mercadorias e dos serviços.

Diante disso, a *seletividade* no ICMS deve atender a dois requisitos: *i)* somente pode ser empregada motivada pela *essencialidade*; para que se possa *ii)* distinguir alíquotas aplicadas entre *mercadorias* ou entre *serviços*.

A seletividade, portanto, não nega a uniformidade. Este continua a ser o fundamento para a determinação das alíquotas do ICMS. Contudo, qualquer seleção de mercadorias ou de serviços que se queira efetuar, para fins de estabelecer a alíquota aplicável, esta só poderá ocorrer com base na *essencialidade* das mercadorias ou dos serviços. Nunca conforme o setor, a atividade, o emprego de mão de obra ou qualquer outro critério.

Resta saber, porém, como ordenar a uniformidade de alíquotas nas operações interestaduais, por meio de resoluções do senado, se estas encontram-se subordinadas à restrição da seletividade ou se podem adotar outros critérios diversos. Ora, o art. 155, § 2º IV da CF, ao dispor que resolução do Senado *estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais*, sem o limite da *uniformidade* de alíquotas de antanho, também encontra-se limitada pela *seletividade* entre “mercadorias” ou “serviços”, vedada qualquer diferenciação que não seja em função da *essencialidade*. Isso, porém, não afasta a possibilidade de alíquotas interestaduais diferenciadas quando, entre as mercadorias ou os serviços, for assegurado o regime de uniformidade, logo, sem qualquer “seletividade”. Este é o caso da diferenciação de alíquotas pela origem da mercadoria ou serviço, como está na Resolução do Senado nº 22, de 1989, de 12% ou de 7%, entre as regiões do país. E nada impede que a alíquota seja única e uniforme nas operações interestaduais, para evitar a “guerra fiscal” e criar isonomia entre os estados.

#### **4. O dever de superação da “guerra fiscal” do ICMS interestadual – o fim das decisões do CONFAZ por unanimidade**

A Constituição Federal, ao conferir competência aos Estados para instituição do ICMS, ao mesmo tempo subordinou várias situações ao exercício do poder legislativo da União, na qualidade de legislador nacional, para veicular normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, III, CF/88), e assim o fez inclusive com as possibilidades de concessão de isenções, no art. 155, § 2º, XII, g), cabendo à lei complementar *regular*

a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (g.n.). Esse preceito combina-se com o art. 150, § 6º, como limitação ao poder de tributar, em favor dos critérios típicos de ordenação do ICMS nacional, nos seguintes termos: “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 art. 155, § 2º, XII, g”.

Assim, do ponto de vista *formal*, temos como limite constitucional à concessão de isenções os seguintes: i) a exigência de lei específica (art. 150, § 6º), e no caso do ICMS, ii) a reserva de lei complementar para dispor quanto à *forma* como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, *isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*; iii) o princípio da uniformidade geográfica (artigo 151, I, da CF/88), segundo o qual a tributação da União será uniforme e não criará distinções em relação aos Estados, Municípios e Distrito Federal, excepcionados os incentivos fiscais destinados a promover o desenvolvimento regional, iv) a vedação à concessão de isenções heterônomas pela União (art. 151, III, CF/88) e v) o esgotamento do exercício de competências em matéria tributária, em vista da discriminação constitucional de rendas pelo produto, decorrente do federalismo fiscal cooperativo (art. 157 a 159), para os tributos sujeitos a repartição de receitas.

Por força do art. 34, § 5º, ADCT, da CF/88, foi recepcionada pela Constituição de 1988 a Lei Complementar nº 24/75, mantendo o regime criado sob a égide do art. 23, § 6º, da CF/67, segundo o qual *as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal* (art. 1º). Esta mesma Lei Complementar n. 24/75, no seu art. 2º, § 2º, após indicar a *forma*, segue talhando o procedimento, pelo que estatui: *A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro- quintos, pelo menos, dos representantes presentes*. E assim, os benefícios isençionais, tanto para serem concedidos quanto para serem revogados, quedam-se dependentes de deliberação conjunta dos Estados Membros, por meio de convênios.

Como é sabido, para que os Estados possam conceder isenções ou revogá-las, em matéria de ICMS, estas devem vir autorizadas por convênios. Em seguida, os Estados deverão providenciar a recepção destes, nos termos do art. 4º, da Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975, em face da exceção do art. 150, § 6º, da CF/88. Com tal aprovação, o convênio passa a ter força de lei interna em cada Estado da federação, confirmando sua vontade de vincular-se às respectivas disposições. Inserção, com algumas alterações. E, no caso de instituição, a decisão deverá ser tomada por unanimidade de todos os membros.

Considero que a revisão da LC nº 24/75 é um dos mais urgentes assuntos do nosso federalismo. Não apenas para afastar a unanimidade das deliberações do CONFAZ, mas para criar critérios materiais de análise dos incentivos a serem criados no âmbito do federalismo. A imposição de decisões unânimes no CONFAZ para concessão de incentivos fiscais, pela Lei Complementar nº 24/1975, é típico exemplo onde estados funcionam como “*veto players*” e inibem incentivos fiscais pela forma, e não pela qualidade do incentivo ou coerência com a responsabilidade fiscal. Tudo por uma concorrência fiscal justificada pela atração de investimentos, à míngua de um plano de desenvolvimento nacional. Se a repercussão é gravosa sobre os estados concedentes afetados pela perda de recursos; ou por aqueles de destino das mercadorias, obrigados a reconhecer os créditos gerados; não é menos preocupante a situação dos contribuintes que vêm seus créditos glosados ou insenções canceladas, em inconteste insegurança jurídica.

Sabe-se que a chamada “guerra fiscal” gera impacto negativo nas finanças estaduais que, ao final, pode comprometer a execução dos serviços públicos e causar externalidades que afetam outros Estados da Federação e prejudicam o país como um todo. Essa prática não cessará enquanto não for revista a Lei Complementar n. 24/75, notadamente quanto: à forma de aprovação dos convênios por maioria, e não mais por unanimidade (i); indicação dos limites e requisitos formais e materiais a serem atendidos, objetivamente, para concessão de incentivos fiscais (ii); a obrigação do Estado de destino de aceitar o crédito integral escriturado pelo contribuinte (iii); a criação de um fundo de compensação para as desigualdades regionais (iv); além da determinação de sanções céleres e efetivas para o caso de eventuais descumprimentos (v).

O exercício da democracia e o respeito ao pacto federativo na forma como estruturado pela CF/88 dispensa a unanimidade dos órgãos decisórios no âmbito federal. O melhor exemplo disso é o processo legislativo da Emendas Constitucionais, que podem ser propostas por, no mínimo, um terço dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado (a); pelo Presidente da República (b); ou por mais da metade das Assembleias Legislativas dos Estados Federados, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros (c). A proposta de Emenda à Constituição deve ser votada Congresso Nacional, órgão bicameral composto pela Câmara dos Deputados e pelo Senado e será aprovada se tiver, em ambas as casas, três quintos dos votos dos respectivos membros.

O art. 155, § 2º permite que o Senado Federal estabeleça alíquotas do ICMS, entretanto, a aprovação dispensa a unanimidade. Confira-se:

“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”

Como se depreende a aprovação de Emendas à Constituição não exige unanimidade, nem apoio de todos os Estados membros. Exige maioria qualificada – três quintos dos votos. Via de regra, as deliberações do Senado Federal dependem da aprovação da maioria, na presença de um quórum correspondente a maioria absoluta. A maior aprovação dá-se por dois terços da casa, como dispõe o art. 288 de seu Regimento Interno.<sup>8</sup> Tampouco impõe-se a unanimidade na aprovação das alíquotas interestaduais do ICMS, das alíquotas mínimas e máximas.

---

<sup>8</sup> “Art. 288. As deliberações do Senado serão tomadas por maioria de votos, presente a maioria absoluta dos seus membros (Const., art. 47), salvo nos seguintes casos, em que serão:

I – por voto favorável de dois terços da composição da Casa:

a) sentença condenatória nos casos previstos no art. 52, I e II, da Constituição;

b) fixação de alíquotas máximas nas operações internas, para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados e do Distrito Federal (Const., art. 155, § 2º, V, b);

c) suspensão de imunidade de Senadores, durante o estado de sítio (Const., art. 53, § 7º);

II – por voto favorável de três quintos da composição da Casa, proposta de emenda à Constituição (Const., art. 60, § 2º);

III – por voto favorável da maioria absoluta da composição da Casa:

a) projeto de lei complementar (Const., art. 69);

b) exoneração, de ofício, do Procurador-Geral da República (Const., art. 52, XI);

c) perda de mandato de Senador, nos casos previstos no art. 55, § 2º, da Constituição;

d) aprovação de nome indicado para Ministro do Supremo Tribunal Federal (Const., art. 101, parágrafo único) para Procurador-Geral da República (Const., art. 128, § 1º); para Ministro do Superior Tribunal de Justiça (Const., art. 104, parágrafo único) e para Ministro do Tribunal Superior do Trabalho (Const., art. 111-A);

e) aprovação de ato do Presidente da República que decretar o estado de defesa (Const., art. 136, § 4º);

f) autorização para o Presidente da República decretar o estado de sítio (Const., art. 137, parágrafo único);

g) estabelecimento de alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação (Const., art. 155, § 2º, IV);

h) estabelecimento de alíquotas mínimas nas operações internas (Const., art. 155, § 2º, V, a);

i) autorização de operações de crédito que excedam o montante das despesas de capital, mediante créditos suplementares ou especiais específicos (Const. art. 167, III);

j) aprovação de nome indicado para Defensor Público Geral;

k) (Revogado);

l) aprovação de nome indicado para o Conselho Nacional de Justiça

(Const., art. 103-B, *caput* e § 2º);

m) aprovação de nome indicado para o Conselho Nacional do Ministério Público (Const., art. 130-A, *caput*);

Ora, se é dispensada a unanimidade para aprovação das alíquotas interestaduais, mínimas e máximas do ICMS no Senado, por que não permitir a aprovação de incentivos fiscais no CONFAZ também por maior absoluta? A exigência de unanimidade é requisito burocrático que prejudica os avanços necessários à livre circulação de bens e mercadorias, causa obstáculos ao desenvolvimento e agrava a competição desleal entre os Estados membros.

A unanimidade nas decisões não é imposta nos principais órgãos federais. Assim como no Senado, o quórum da Câmara dos Deputados exige a presença da maioria absoluta e a aprovação dos projetos exige a maioria de votos, nos termos do Regimento Interno. Os órgãos do Poder Judiciário, notadamente o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça também tomam decisões por maioria de votos, sendo necessária a maioria absoluta para declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, nos termos do art. 97 da CF/88.

O exercício da democracia prescinde a unanimidade dos atos decisórios. Aliás, para que o princípio do Estado Democrático de Direito, em nosso País, possa ganhar concretização e ser alçado à condição de máxima princípio constitucional, infelizmente, ainda há um longo caminho a ser percorrido.

É urgente o resgate da efetividade do papel da democracia no exercício dos poderes e especialmente na criação e aplicação das leis tributárias. Nos últimos tempos, a democracia, no Brasil, parece ter perdido muito dos seus significados de base. Uma ironia, pois o princípio do Estado Democrático de Direito cobra justamente o seu oposto, que é o permanente esforço das instituições pela sua afirmação. A atuação dos Estados no CONFAZ deve ser participativa, com discussão e balanceamento dos incentivos fiscais, exame das particularidades regionais e considerações quanto ao impacto para outros Estados membros.

Nesse novo modelo de constitucionalismo dos direitos do Estado Democrático de Direito, a organização política mudou e, com ela, devem mudar seus procedimentos para aprovação dos Convênios, no âmbito do CONFAZ. Os incentivos regionais devem ser permitidos por uma maioria absoluta dos Estados, com regras claras que impeçam abusos e resguardem a segurança jurídica dos contribuintes. Em qualquer alteração de regimes tributários, os princípios da segurança por orientação das condutas tributárias, ou por realização no cumprimento das leis e aqueles específicos, da confiança legítima, da proporcionalidade e da proibição de excesso; assim como as proteções contra possíveis discriminações e o respeito à boa-fé dos contribuintes, devem ser tomados como

---

IV – por voto favorável de dois quintos da composição da Casa, aprovação da não renovação da concessão ou permissão para o serviço de radio-difusão sonora e de sons e imagens (Const., art. 223, § 2º);

V – por maioria de votos, presentes um décimo dos Senadores, nos requerimentos compreendidos no art. 215, III.

§ 1º A votação da redação final, em qualquer hipótese, não está sujeita a quórum qualificado.

§ 2º Serão computados, para efeito de quórum, os votos em branco e as abstenções verificadas nas votações.”

pressupostos a serem atendidos como um teste prévio de compatibilidade com a Constituição.<sup>9</sup>

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Toda a questão a ser examinada concentra-se nas dobras de um dos mais antigos debates jurídicos, a demarcação material da ocorrência do fato gerador do ICMS sobre a circulação de mercadorias, deitando ainda suas extensões sobre o princípio da não-cumulatividade e os campos de atuação material das legislações estaduais, em face de leis complementares e da própria Constituição.

Para que se cumpra o princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, I, da CF), bem como o princípio do art. 150, V, da CF, que impede qualquer limitação ao tráfego de bens ou mercadorias no território nacional, *todos os Estados da Federação são obrigados à reconhecer o direito ao crédito relativo ao ICMS cobrado por outro Estado*, ficando proibidas as discriminações em razão da procedência ou destino (art. 152 da CF).

Se é certo que o papel preponderante da Constituição consiste na ordenação e distribuição do poder, do qual o tributário é expressão significativa, o intérprete das normas constitucionais precisa cercar-se de cuidados para examinar a *distribuição de competências estaduais* em matéria de ICMS como um poder limitado previamente em favor da demarcação territorial de localização dos fatos jurígenos (i) e a *garantia de manutenção dos créditos* destes decorrentes em qualquer operação interestadual (ii), como proteção ao princípio de unidade econômica do território nacional.

Respeitar a imputação dos créditos, sem discriminação de origem, é um dever que se impõe às autoridades fazendárias dos estados de destino das operações de circulação de quaisquer mercadorias, não só como um direito assegurado ao contribuinte, mas como fundamento da preservação da autonomia fiscal das demais unidades federativas. Essa é a razão pela qual a Constituição não se bastou com a simples proclamação do princípio de não-cumulatividade, mas exigiu que fosse *“assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”*. O conteúdo desta regra vai além de uma simples técnica de tributação, posto coincidir com valores supernos do federalismo fiscal e, como decorrência, com direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

O princípio da não-cumulatividade é um imperativo necessário para a aplicação do ICMS, e de tal magnitude que, como direito reflexo dos fatos geradores, a Constituição preserva a *manutenção e o aproveitamento do montante*

---

<sup>9</sup> Para maiores considerações, a nossa obra: *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, 758p.

*do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores* quando a indigitada operação ocorre *intra mura* dos estados (a), é *interestadual* (b) e até mesmo quando a mercadoria destina-se à exportação (c).

A Constituição define, de modo o mais claro possível, que: (i), pelo princípio da universalidade e generalidade da tributação, haverá incidência de ICMS em toda e qualquer *operação de circulação de mercadoria*; (ii) excetuam-se desta regra geral unicamente aquelas que destinam mercadoria ao *exterior*. Porém, em qualquer caso, assegura-se ao exportador o direito ao *crédito* do imposto cobrado nas *operações anteriores*. Nenhuma Lei, nem mesmo a Complementar, ou convênio, poderia admitir efeito diverso. E, de mesma sorte, tampouco os atos normativos e atos concretos das autoridades estaduais podem criar condições ou limites não contemplados na Constituição.