

**Universidade Federal do Rio Grande do Sul  
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais**

**MICHAEL ROGER ELGUI DA SILVA**

**Concessão Unilateral de Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS:  
Responsabilidade Político-administrativa dos Governadores**

**Porto Alegre  
2014**

**MICHAEL ROGER ELGUI DA SILVA**

**Concessão Unilateral de Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS:  
Responsabilidade Político-administrativa dos Governadores**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Professor Doutor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

**Porto Alegre**

**2014**

**MICHAEL ROGER ELGUI DA SILVA**

**Concessão Unilateral de Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS:  
Responsabilidade Político-administrativa dos Governadores**

Monografia apresentada à Faculdade de  
Direito da Universidade Federal do Rio  
Grande do Sul como requisito parcial para  
obtenção do grau de bacharel em Direito.

**Banca Examinadora**

---

**Prof. Dr. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano**  
**Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS**

---

**Prof. Dr. Igor Danilevicz**  
**Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS**

---

**Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso**  
**Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS**

Porto Alegre, de dezembro de 2014

## **Agradecimentos**

Gostaria em agradecer a meus pais, Renaldo e Teresinha, pelos ensinamentos que permitiram chegar até aqui. Igualmente agradeço a meus sogros, Flávio e Denise, pela paciência, durante as últimas semanas da finalização deste trabalho.

Gostaria de agradecer também ao meu orientador, Professor Adão Cassiano, não apenas pelos conselhos e orientações que ajudaram o presente estudo, mas também pelas excelentes aulas ministradas ao longo de dois semestres.

Por fim, gostaria de agradecer à Flávia, pelo incondicional apoio e pela paciência, durante esses entediantes finais de semana ocupados pelo estudo.

"Legislar é fazer experiências com o destino humano"

Hermann Jahrreiss

## Resumo

O objeto do presente trabalho é demonstrar a responsabilidade na esfera político-administrativa dos Governadores dos Estados e o Distrito Federal frente a concessão unilateral de benefícios fiscais no âmbito do ICMS, ação que induz à “guerra fiscal”. Para tanto, procurou-se delimitar o tema em questão, demonstrando os vários fatores da concessão unilateral, desde os preceitos que figuram na Constituição Federal e mais especificamente na Lei Complementar nº 24/1975, até a compreensão jurisprudencial, conforme o Supremo Tribunal Federal. Analisou-se ainda, os principais impactos negativos da “guerra fiscal” e alguns dos motivos de sua manutenção, dentre eles, a impunidade aos Governadores que afrontam a Constituição Federal. Analisado o contexto fático da “guerra fiscal”, partiu-se para a análise da responsabilidade político-administrativa dos chefes de governo estadual. Ao confrontar a concessão inconstitucional de benefícios fiscais e os ilícitos previstos na Lei nº 1.079/1950, apresentam-se as conclusões que os limites do estudo permitiram que fossem alcançadas.

**Palavras-chave** – ICMS. Benefícios Fiscais. Inconstitucionalidade. Guerra fiscal. Governador. Crimes de responsabilidade. *Impeachment*.

## **Abstract**

The object of this article is to demonstrate the responsibility in the political and administrative area of the governors of the states (and of the federal district) face to the unilateral grant of tax benefits of the ICMS, action that induces the "fiscal war". For this purpose, we tried to define the problem, showing the various factors of unilateral concession, from the precepts contained in the Federal Constitution and more specifically in Complementary Law nº 24/1975, until the understanding jurisprudential, as the Supreme Court. Was also analyzed, the main negative impacts of the "fiscal war" and some reasons for their maintenance, among them, the impunity of the state Governors that confront the Federal Constitution. Analyzed the factual context of the "fiscal war", started the analysis of political and administrative responsibility of the state government heads. Confronting the unconstitutional granting tax benefits and illicit foreseen by Law 1.079/1950, presents the conclusions that the study limits allowed that were achieved.

**Keywords:** ICMS. Unconstitutionality. Fiscal War. State governor. Crimes of responsibility. Impeachment.

## Lista de Abreviaturas e Siglas

|             |  |
|-------------|--|
| AC          | - Ação Cautelar  |
| ADI ou ADIn | - Ação Direta de Inconstitucionalidade                           |
| ADPF        | - Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental             |
| Ag. Reg.    | - Agravo Regimental  |
| Art.        | - Artigo   |
| BNDS        | - Banco Nacional de Desenvolvimento Social                       |
| CADE        | - Conselho Administrativo de Defesa Econômica                    |
| CAT         | - Coordenação da Administração Tributária                        |
| CF/88       | - Constituição da República Federativa do Brasil de 1988         |
| DJ          | - Diário da Justiça  |
| CONFAZ      | - Conselho Nacional de Política Fazendária                       |
| Ed.         | - Edição   |
| HC          | - <i>Habeas Corpus</i>   |
| ICM         | - Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias           |
| ICMS        | - Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviço |
| IPI         | - Imposto sobre Produtos Industrializados                        |
| IVA         | - Imposto sobre o Valor Agregado                                 |
| IVC         | - Imposto sobre Vendas e Consignações                            |
| LC          | - Lei Complementar   |
| Min.        | - Ministro   |
| Pág.        | - Página   |
| Rcl.        | - Reclamação   |
| Rel.        | - Relator  |
| STF         | - Supremo Tribunal Federal                                       |
| Vol.        | - Volume   |



## Sumário

|  |    |
|--|----|
| <b>1. INTRODUÇÃO</b> .....   | 10 |
| <b>2. BENEFÍCIOS FISCAIS UNILATERAIS NO ÂMBITO DO ICMS</b> .....   | 12 |
| <b>2.1. Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS</b> .....                          | 12 |
| 2.1.1. Breves Considerações sobre o ICMS .....   | 12 |
| 2.1.2. A Extrafiscalidade e a Concessão de Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS: Análise Constitucional .....        | 14 |
| 2.1.3. Os Convênios do ICMS: Aplicação da Lei Complementar nº 24, de 7 de Janeiro de 1975 e a função do CONFAZ.....  | 17 |
| <b>2.2. Aspectos da Guerra Fiscal do ICMS</b> .....  | 20 |
| 2.2.1. A Concessão Unilateral de Benefícios Fiscais na Esfera do ICMS e os Preceitos Federalistas .....              | 20 |
| 2.2.2. Objeção Jurisprudencial à Guerra Fiscal do ICMS: Decisões do Supremo Tribunal Federal.....                    | 22 |
| 2.2.3. Impactos Socioeconômicos Causados pela Guerra Fiscal do ICMS .....  | 25 |
| <b>2.3. Causas para o Surgimento e Manutenção da Concessão Unilateral de Benefícios Fiscais no Âmbito ICMS</b> ..... | 29 |
| 2.3.1. Causas da Concessão Unilateral de Incentivos Fiscais.....   | 29 |
| 2.3.2. Glosas de Créditos do ICMS: Usurpação da Competência do Poder Judiciário.....                                 | 32 |
| 2.3.3. Fatores que Contribuem para a Manutenção da Guerra Fiscal no Âmbito do ICMS.....                              | 35 |
| <b>3. RESPONSABILIDADE POLÍTICO-ADMINISTRATIVA DO CHEFE DO EXECUTIVO ESTADUAL</b> .....                              | 39 |
| <b>3.1. Responsabilidade dos Governadores pela Prática de Atos Inconstitucionais</b> .....                           | 39 |
| 3.1.1. A Responsabilidade dos Administradores Públicos na República Brasileira .....                                 | 39 |
| 3.1.2. Responsabilidade Político-administrativa: Improbidade Administrativa ou Crime de Responsabilidade?.....       | 40 |
| <b>3.2. O Crime de Responsabilidade de Governadores</b> .....  | 44 |

|   |           |
|---|-----------|
| 3.2.1. Aspectos Teóricos do Crime de Responsabilidade .....   | 44        |
| 3.2.2. A Propositura da Ação e o Julgamento do Crime de Responsabilidade de Governador.....   | 47        |
| 3.2.3. Tipologia dos Crimes de Responsabilidade.....  | 49        |
| <b>3.3 Crimes de Responsabilidade Praticados pelo Governador que Concede de Forma Unilateral Benesses Fiscais no Âmbito do ICMS .....</b> | <b>51</b> |
| 3.3.1 Dos Crimes de Responsabilidade Contra a Probidade na Administração .  | 51        |
| 3.3.2. Dos Crimes de Responsabilidade Contra a Guarda e Legal Emprego dos Dinheiros Públicos .....  | 53        |
| 3.3.3. Dos Crimes de Responsabilidade Contra as Decisões Judiciárias.....   | 55        |
| <b>4. CONCLUSÃO .....</b>   | <b>57</b> |
| <b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>   | <b>59</b> |

## 1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, determinou que caberia à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais, no âmbito do ICMS, seriam concedidos e revogados. A Lei Complementar nº 24/1975 cuidou da matéria.

Entretanto, tal preceito constitucional não é obedecido na prática. Pois os Estados e o Distrito Federal, a fim de atrair investimentos, têm criado benesses fiscais de forma unilateral, desrespeitando a obrigatoriedade de firmar convênios entre si. Tais concessões de benesses no âmbito do ICMS induzem à “guerra fiscal”.

Além disso, o Supremo Tribunal Federal tem julgado da mesma forma as ações diretas de inconstitucionalidade referentes a leis que concedem unilateralmente benefícios de ICMS, declarando-as inconstitucionais, quando induzem à “guerra fiscal”.

Embora exista uma legislação clara e uma jurisprudência pacífica acerca do tema, os Governadores dos Estados e do Distrito Federal continuam a enviar aos Legislativos respectivos projetos de lei manifestamente inconstitucionais e estes são aprovadas e tornam-se leis, contrariando todo o sistema constitucional e legal vigente. Os Governadores continuam a desrespeitar a Constituição Federal impunemente.

Aqui reside o tema do presente estudo: a análise da possível responsabilidade dos Governadores que aprovam leis com dispositivos que afrontam a Constituição Federal, mais precisamente as concessões de benefícios fiscais de ICMS.

Para que se constate tal responsabilidade dividiu-se o trabalho em duas partes.

A primeira parte trata da concessão de benefícios fiscais, conforme preceitos da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 24/1975, e dos benefícios criados unilateralmente, à revelia do CONFAZ. Além disso, serão analisados, o posicionamento da jurisprudência e alguns aspectos dos impactos da “guerra fiscal” nos estados e no país. Finalmente, tratar-se-á dos motivos para a perpetuação da concessão unilateral de benefícios fiscais, com ênfase à impunidade dos Governadores.

Já no segundo capítulo, serão delimitados os contornos do crime político-administrativo passíveis de serem praticados por agentes públicos, a fim de caracterizar a responsabilização dos Governadores, examinando-se qual a lei

apropriada a ser aplicada, com o objetivo de penalizá-los por seus atos atentatórios à Constituição Federal. Ademais, analisar-se-á as espécies de ilícitos de responsabilidade e uma eventual caracterização dos fatos ao tipo de crime presente na lei nº 1.079/1950.

Partindo das premissas teóricas estabelecidas ao longo do trabalho, pretende-se examinar se há no ordenamento jurídico a possibilidade de responsabilizar os Governadores pela concessão unilateral de benefícios fiscais no âmbito do ICMS.

## 2. BENEFÍCIOS FISCAIS UNILATERAIS NO ÂMBITO DO ICMS

### 2.1. Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS

#### 2.1.1. Breves Considerações sobre o ICMS

O Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias (ICM), atualmente denominado ICMS, foi criado pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, a fim de substituir o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC).

O IVC possuía caráter cumulativo e era visto na época como um tributo “aventilhado, ‘em cascata’, propiciador da inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da Federação e tecnicamente incorreto”<sup>1</sup>. Devido a velada ineficiência criou-se o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias.

A ideia era de implementar um tributo nos moldes do IVA europeu, o qual era não-cumulativo e sobre valores agregados<sup>2</sup>. O ICM, em sua gênese, trazia uma grande discrepância em relação ao modelo europeu, porquanto em grande parte dos países do velho continente inexistiam Estados, assim o tributo era controlado por um ente central, o que acarretava uma alíquota única. Este ponto é criticado por doutrinadores, tais como Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>3</sup> e Ives Gandra da Silva Martins<sup>4</sup>, os quais citam a “entrega” do ICMS ao Estados e Distrito Federal como obstáculo à justiça fiscal e o desenvolvimento nacional, pois a complexidade e a importância do imposto não poderiam ser incumbidas aos Estados e o Distrito Federal. “Mas por entender o nosso constituinte que os Estados deveriam ter receita própria, regionalizaram o tributo, nada obstante o indiscutível impacto que isso causaria, nas operações interestaduais, para os Estados vinculados à operação”<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988. 10ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2006. Pág. 440.

<sup>2</sup> Id. Curso de Direito Tributário. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004. Pág. 384-386.

<sup>3</sup> Id. Curso de Direito Tributário. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004. Pág. 385.

<sup>4</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra Fiscal: Reflexões Sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2014. Pág. XIV.

<sup>5</sup> Id. Estímulos Fiscais no ICMS e Unanimidade Constitucional *in* Guerra Fiscal: Reflexões Sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2014. Pág. 3.

A denominação “ICMS” surgiu com a Constituição Federal de 1988, na qual foram incluídos os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação na base de incidência do imposto, além dos impostos únicos federais, os quais incidiam sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos e minerais. Dessa forma, o ICMS é uma soma de seis impostos, se incluído o antigo ICM. O constituinte concedeu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”, conforme art. 155, inciso II.

Com base na regra-matriz do imposto, pode-se separar sua incidência em três diferentes núcleos: (I) realizar operações relativas à circulação de mercadorias; (II) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal; e (III) prestar serviços de comunicação<sup>6</sup>.

Além da estrutura básica do tributo, o constituinte previu também limites para a imposição dos tributos. Dentre outras disposições, o ICMS deveria ser “não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”<sup>7</sup> e poderia ser “seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”<sup>8</sup>.

Tomando a circulação de mercadorias como exemplo, para a operacionalidade da não-cumulatividade efetivar-se é preciso que haja uma compensação entre o imposto pago na saída e entrada da mercadoria, ou seja, existe um direito de crédito do ICMS pago no momento da compra de um produto, e tal valor será descontado do montante relativo ao ICMS devido no momento da venda de mercadoria, apurando assim a diferença que corresponde ao valor do ICMS a ser pago ao Governo. A não-cumulatividade evita o já citado efeito “cascata” de um tributo, pois cada operação enseja crédito em relação à próxima operação, dessa forma, a incidência não é acrescida diretamente no valor final do produto. Conforme afirma Paulo de Barros Carvalho, “a não-cumulatividade configura mandamento estrutural básico do sistema

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS in Guerra Fiscal: Reflexões Sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS. 2<sup>o</sup> edição. São Paulo: Noeses, 2014. Pág. 43.

<sup>7</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 155, § 2<sup>o</sup>, I.

<sup>8</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 155, § 2<sup>o</sup>, III.

tributário, que orienta a atividade do legislador ordinário ao instituir a regra-matriz de incidência dos tributos a ele sujeitos<sup>9</sup>. Em suma, a não-cumulatividade deve ser respeitada em todo ordenamento brasileiro, inclusive nos Convênios no âmbito do ICMS.

Outro ponto importante do texto constitucional acerca do ICMS é o caráter seletivo do imposto. A seletividade é capaz de determinar o impacto do imposto no bolso do contribuinte, minimizando a injustiça tributária, assim, pode-se tratar com mais suavidade as mercadorias essenciais e onerar de forma mais grave os produtos ditos supérfluos. A seletividade possui caráter extrafiscal.

Ademais, o ICMS é imposto plurifásico, pois incide sobre todas as etapas da circulação de bens e prestação de serviços até o consumidor final.

Assim, conforme a Constituição Federal de 1988, o ICMS é um imposto não-cumulativo e seletivo, que onera a circulação de mercadorias e determinados serviços<sup>10</sup>. Além dos aspectos já citados e outros tantos relativos ao ICMS<sup>11</sup>, um ponto específico chama a atenção e é objeto deste estudo: a possibilidade dos Estados e do Distrito Federal deliberarem acerca de isenções, incentivos e benefícios fiscais, em particular sua concessão e revogação<sup>12</sup>. Para a melhor compreensão dessas benesses é necessária uma análise do altiplano constitucional ao regramento complementar de tais imposições extrafiscais.

### 2.1.2. A Extrafiscalidade e a Concessão de Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS: Análise Constitucional

Em sua gênese, os tributos têm a função de abastecer os cofres públicos e assim assegurar a manutenção do Estado, sem fins políticos, econômicos ou sociais. Esta é a função primária do tributo, o seu objetivo fiscal.

Em determinadas situações o legislador tem por objetivo incentivar ou desestimular determinadas condutas, as quais são consideradas benéficas ou danosas ao interesse público. Assim, “a extrafiscalidade é a utilização dos tributos

---

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS in Guerra Fiscal: Reflexões Sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS. 2<sup>o</sup> edição. São Paulo: Noeses, 2014. Pág. 66.

<sup>10</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 155, II.

<sup>11</sup> O presente trabalho, em relação ao ICMS, limita-se a analisar a concessão unilateral de benefícios, dessa forma, alguns aspectos do ICMS não serão tratados.

<sup>12</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 155, § 2<sup>o</sup>, XII, g.

para fins outros que não os da simples arrecadação de meios para o Estado. Nesta hipótese, o tributo é instrumento de políticas econômicas, sociais, culturais, etc”<sup>13</sup>.

Os termos “fiscalidade” e “extrafiscalidade”, em síntese, representam valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária.

Um tributo com características extrafiscais explícitas sempre possuirá uma finalidade fiscal, pois a função primária do tributo é o que garante a manutenção estatal. Ainda, um tributo eminentemente fiscal, terá uma inclinação a extrafiscalidade. Infere-se que “não existe entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou unicamente, a extrafiscalidade”<sup>14</sup>.

Com base nos conceitos de fiscalidade e extrafiscalidade, infere-se que a concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS marca o caráter extrafiscal da tributação no âmbito deste tributo, porquanto tais benefícios, via de regra, têm como objetivo captar investimentos para promover a atividade econômica em determinadas regiões. Devido a isso surge a ideia de intervenção na atividade dos particulares. Essa intervenção de caráter socioeconômico objetiva, de forma geral, a redução de desigualdades regionais, aumentando a oferta de emprego e renda.

Com tal finalidade asseveram Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves:

Os incentivos fiscais manifestam-se, assim, sob várias formas jurídicas, desde a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais e outros tantos mecanismos, cujo fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair, os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores da concretização das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados<sup>15</sup>.

Os tons extrafiscais das isenções, incentivos e benefícios fiscais são previstos na Constituição Federal de 1988, a qual dispõe que é “admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-

---

<sup>13</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2004. Pág. 270.

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. A Concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS in Guerra Fiscal: Reflexões Sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2014. Pág. 40.

<sup>15</sup> ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Artur Lima. Crédito-prêmio do IPI – Direito Adquirido – Recebimento em Dinheiro. Revista de Direito Tributário in MELO, José Soares Eduardo de. ICMS: Teoria e Prática. 12ª edição. São Paulo: Dialética, 2012. Pág. 363.



econômico entre as diferentes regiões do País”<sup>16</sup>. Ademais, é citado no art. 170 que a ordem econômica tem por fim assegurar a existência digna com base em certos princípios, tais como “a redução das desigualdades sociais e regionais”<sup>17</sup>. A Constituição preceitua também que, os orçamentos compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional<sup>18</sup>. Os citados dispositivos visam efetivar um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais<sup>19</sup>.

Outrossim, a Constituição demonstra ainda a possibilidade de criar benesses especificamente no âmbito do ICMS. Conforme o constituinte, os Estados e o Distrito Federal podem conceder ou revogar isenções, incentivos e benefícios<sup>20</sup>, tornando, inclusive, as alíquotas internas inferiores às previstas para operações interestaduais<sup>21</sup>. Porém a Constituição impõe que determinadas regras sejam seguidas para a conferir benefícios fiscais de ICMS. Tais normas seriam impostas via lei complementar.

O ICMS foi regulado exhaustivamente na Constituição, dada a sua importância no contexto nacional, principalmente em relação ao seu alto valor arrecadatório, montante que é destinado aos Estados e ao Distrito Federal, além da porcentagem destinada aos municípios<sup>22</sup>. O constituinte entregou ao legislador ordinário um imposto com suas regras-matrizes bem delineadas, conferindo ao legislador dispor sobre algumas particularidades, tais como as benesses fiscais.

Consoante os preceitos constitucionais, a utilização de incentivos fiscais é ferramenta útil ao desenvolvimento nacional e à diminuição das desigualdades sociais, obviamente, quando empregados em consonância com a prescrição constitucional e legal. Não há dúvidas que o constituinte previu ideais extrafiscais ao regramento do ICMS, conferindo à legislação complementar a função de organizar a forma de outorga dos benefícios fiscais ao contribuinte.

---

<sup>16</sup> Constituição da República Federativa de 1988. Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

<sup>17</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 170, VII.

<sup>18</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 165, § 7º.

<sup>19</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 3º, III.

<sup>20</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 155, § 2º, XII, g.

<sup>21</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 155, § 2º, VI.

<sup>22</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 158. IV.

### 2.1.3 Os Convênios do ICMS: Aplicação da Lei Complementar nº 24, de 7 de Janeiro de 1975 e a função do CONFAZ

A Constituição Federal conferiu à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados<sup>23</sup>. Dispõe também que as várias espécies de benefícios fiscais só poderão ser concedidas mediante lei específica, federal, estadual ou municipal<sup>24</sup>. Como já citado, a Constituição prevê a possibilidade de utilizar o ICMS com viés extrafiscal, atribuindo ao legislador complementar a regulação da concessão de tais benesses.

A Lei Complementar nº 24/1975, embora direcionada ao antigo ICM, aplica-se ao ICMS e tem a função de regulamentar os convênios interestaduais que concedem isenções ou benefícios fiscais. Esta Lei Complementar foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, naquilo que não é incompatível com os preceitos constitucionais. É conveniente salientar que os convênios anteriores à atual Constituição foram revogados<sup>25</sup>.

O referido texto legal dedica-se inicialmente à necessidade dos convênios para a concessão e revogação de isenções de ICMS<sup>26</sup>. Outrossim, determina que 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”<sup>27</sup>.

<sup>23</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 155, § 2º, XII, g.

<sup>24</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 150. § 6.º 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, § 2.º, XII, g.

<sup>25</sup> Ato das disposições constitucionais transitórias. Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º - Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

§ 2º - A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

§ 3º - Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º, da Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados nos prazos deste artigo.

<sup>26</sup> Lei Complementar nº 24/1975. 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.

<sup>27</sup> Lei Complementar nº 24/1975. Art. 2º, § 2º.

Nesse ponto é interessante observar a doutrina de Roque Antônio Carrazza referente ao aspecto nacional do ajuste entre os entes da Federação:

(...) o convênio-ICMS não brota simplesmente da conjugação de vontades dos Estados-membros e do Distrito Federal, mas da vontade da República Federativa do Brasil. É a própria Nação Brasileira que se manifesta, quando ele surge. No fundo, no fundo, a nosso sentir, como já estamos percebendo é o interesse nacional – mais do que simples interesse regional – que norteia a concessão de ICMS<sup>28</sup>.

Para a regulação dos convênios foi criado o CONFAZ, que é o órgão competente para celebrar convênios no âmbito do ICMS. Ele é formado pela reunião dos representantes do Governo Federal e do poder Executivo dos Estados e do Distrito Federal. Geralmente representam os Estados e o Distrito Federal os Secretários da Fazenda ou de Finanças<sup>29</sup>.

Relevante acentuar que é indispensável à formação dos convênios para que os Governadores dos Estados e do Distrito Federal possam deliberar sobre benefícios acerca do tributo. Em consonância com o art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal, o qual impõe a reserva constitucional de lei complementar para “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Outrossim, a ideia do convênio ser etapa prévia e capital é tratada pelo Supremo Tribunal Federal, conforme jurisprudência pacífica:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DECRETO N. 989 /03, EDITADO PELO GOVERNADOR DO ESTADO DO MATO GROSSO. USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA DO SENADO FEDERAL PARA FIXAR A ALÍQUOTA DO ICMS, NOS TERMOS DO PRECEITO DO ARTIGO 155 , § 2º , INCISOS IV E V , DA CB/88 . ICMS. IMPOSTO NÃO-CUMULATIVO. A CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS, SEM A PRÉVIA CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL, AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 155 , § 2º , XII , G, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O decreto n. 989/03, do Estado do Mato Grosso, considera como não tendo sido cobrado o ICMS nas hipóteses em que a mercadoria for adquirida nos Estados do Espírito

<sup>28</sup> CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 11º edição. São Paulo: Malheiros. 2006. Pág. 450.

<sup>29</sup> Convênio ICMS 133/97. Regimento do Conselho de Política Fazendária. Art. 2º O Conselho é constituído por representante de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal. § 1º Representa o Governo Federal o Ministro de Estado da Fazenda, ou representante por ele indicado. § 2º Representam os Estados e o Distrito Federal os seus Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação. § 3º Os membros do Conselho indicarão ao Ministro de Estado da Fazenda os nomes dos seus substitutos eventuais.

Santo, de Goiás, de Pernambuco e no Distrito Federal 2. O contribuinte é titular de direito ao crédito do imposto pago na operação precedente. O crédito há de ser calculado à alíquota de 7% se a ela efetivamente corresponder o percentual de tributo incidente sobre essa operação. Ocorre que, no caso, a incidência dá-se pela alíquota de 12%, não pela de 7% autorizada ao contribuinte mato-grossense. 3. **Pacífico o entendimento jurisprudencial no sentido de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC 24 /75, afronta ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal**". Precedentes. 4. Ação direta julgada procedente para declarar inconstitucional o decreto n. 989/2003, do Estado do Mato Grosso. (Supremo Tribunal Federal. Pleno. ADI 3.312, Rel. Min. Eros Grau, DJ 09.03.2007- destaquei)<sup>30</sup>.

Ainda que existam os convênios aprovados no CONFAZ, há outro item essencial: a promulgação de decreto legislativo<sup>31</sup>, a qual torna eficaz a desoneração já acordada em convênio, diferentemente do disposto na Lei Complementar nº 24/1975. De acordo com a Lei Complementar, é necessária uma ratificação dos convênios celebrados para que eles sejam válidos<sup>32</sup>. Porém, é inarredável a premissa que somente lei cria ou dispensa tributo. Assim, não é possível afastar a competência do Poder Legislativo.

É o que ressalta Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Neste ponto, a Lei Complementar nº 24 é manifestamente inconstitucional. A ratificação mencionada deve ser entendida como sendo do Legislativo. Em consequência, os demais artigos da lei complementar que seguem o artigo recém-comentado são inválidos *ex radice* e conflitam com a Constituição de 1988<sup>33</sup>.

<sup>30</sup> Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.312. Rel. Min. Eros Grau. 2007.

<sup>31</sup> Em relação à necessidade de publicação de decreto legislativo, utilizando-se o Estado do Rio Grande do Sul como exemplo, dispõe a Lei nº 8.820 em seu art. 28 (...) § 1º - Para os efeitos do disposto no art. 4º da Lei Complementar n.º 24 DE 07.01.75, os convênios celebrados nos termos do "caput" serão submetidos, até o quarto dia subsequente ao da sua publicação no Diário Oficial da União, à apreciação da Assembleia Legislativa, que deliberará e publicará o **Decreto Legislativo** correspondente nos 10 (dez) dias seguintes ao quarto dia antes referido (destaquei).

<sup>32</sup> Lei Complementar nº 24/1975. Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

<sup>33</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 7ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2004. Pág. 221.

Ademais, a própria Constituição Federal é clara ao indicar a lei específica como forma de criar benefícios aos contribuintes<sup>34</sup>.

Entende-se, assim, que o convênio é o instrumento normativo que tem a função de acordar sobre a benesse fiscal relativa ao ICMS. Porém não é suficiente, é necessária a criação de lei específica para tanto (decreto legislativo). Ainda, conforme a doutrina e a jurisprudência, os convênios são imprescindíveis. A não observância deste quesito tem criado uma situação desfavorável ao País, tanto na esfera política, quanto econômica e social, pois tem gerado a chamada “guerra fiscal”. A existência de acordo entre os entes da Federação é de tal importância que além de sua função primitiva (acordo entre os Estados e Distrito Federal) é elementar para a manutenção dos ideais federalistas e do princípio constitucional de livre concorrência.

## 2.2. Aspectos da Guerra Fiscal do ICMS

### 2.2.1. A Concessão Unilateral de Benefícios Fiscais na Esfera do ICMS e os Preceitos Federalistas

O Brasil adota o federalismo como forma de Estado e alçou o formato federativo à condição de cláusula pétrea<sup>35</sup>. Tal forma de Estado garante autonomia aos entes da Federação<sup>36</sup>, gerando uma descentralização, a qual se opõe ao modelo de Estado Unitário. Além da autonomia imposta pelo sistema, a cooperação insere-se como fator inerente a lógica federativa. “A relação entre federalismo e cooperação já se encontra na etimologia da palavra federal, que deriva de *foedus*: pacto, ajuste, convenção ou tratado”<sup>37</sup>. A Constituição prevê a cooperação em seu artigo 23<sup>38</sup>.

O sistema federalista no Brasil concede aos Estados autonomia política, administrativa e financeira. Tais autonomias precisam conviver necessariamente com

---

<sup>34</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 150. (...) § 6º- 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, § 2.º, XII, g.

<sup>35</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 60, § 4º, I.

<sup>36</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 18, *Caput*.

<sup>37</sup> HORTA, Raul Machado. Tendências do Federalismo Brasileiro *in* Revista de Direito Público. 1969. Pág. 26.

<sup>38</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: (...) Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional.

os ideais de cooperação do sistema federalista. Porém, o que vem ocorrendo no Brasil, no âmbito dos benefícios fiscais em matéria de ICMS, é uma competição entre os entes da Federação, via diametralmente oposta à cooperação imposta pelo sistema federalista. É claro, a competição entre os entes federados não é boa ou ruim *a priori*, depende das especificidades de cada caso.

Interessante salientar que a autonomia dos Estados e do Distrito Federal não pode exceder os limites do Pacto Federativo, pois poderia adentrar nos ideais de uma Confederação. Nem mesmo a União pode ultrapassar tais limites, porquanto criaria um Regime Unitário, o que certamente não encontra abrigo no regramento da vigente Constituição Federal.

A competição ocorre no âmbito do ICMS quando da concessão unilateral de benefícios fiscais. Conforme citado no ponto anterior, os Estados e o Distrito Federal são impelidos pela Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 24/1975 a ajustarem em convênios as benesses fiscais no âmbito do ICMS. Todavia essas regras não são respeitadas em algumas situações e são criados benefícios fiscais à revelia dos demais entes federados.

A concessão de benefícios fiscais pelos Governadores, aprovadas pelas Casas Legislativas Estaduais, mas sem o convênio realizado junto ao CONFAZ, tem gerado reações de outros Estados. A esse embate entre os Estados atribuiu-se o nome de “guerra fiscal”.

Consoante a explanação de Ricardo Varsano:

A guerra fiscal é, como o próprio nome indica, uma situação de conflito na Federação. O ente federado que ganha — quando de fato, existe algum ganho — impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou a alguns dos demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva. O federalismo, que é uma relação de cooperação entre as unidades de governo, é abalado. Também a Federação — cara aos brasileiros a ponto de a Constituição conter cláusula pétrea que impede sua abolição — perde<sup>39</sup>.

Embora os Estados e o Distrito Federal tenham autonomia administrativa e legislativa, eles não podem criar leis que se sobreponham aos ideais da Nação, nem mesmo, legislar atentando contra a Federação. Ao criar, de forma unilateral, leis que concedem dádivas fiscais a determinados contribuintes, o Estado ofende os preceitos

---

<sup>39</sup> VARSANO, Ricardo. Guerra Fiscal do ICMS: Quem ganha e quem Perde. IPEA. Planejamento e Políticas Públicas. Nº 15, Junho de 1997. Pág. 6.

constitucionais e interfere numa seara que legalmente só é válida se ouvidos os demais Estados. Para a validade das concessões é imprescindível o pacto interestadual, devido ao caráter nacional<sup>40</sup> do ICMS.

Os Estados e o Distrito Federal possuem a capacidade de dispor de seu orçamento da forma como desejar, observado os limites legais, o que compreende a autonomia financeira. O ICMS é a receita mais expressiva dos Estados e do Distrito Federal, assim, uma diminuição na receita proveniente de concessão de benefício fiscal realizado unilateralmente por outro Estado é um ataque a autonomia financeira estabelecida pelo Pacto Federativo.

Consoante Ives Gandra da Silva Martins:

Na autonomia financeira dos Estados é de se compreender inserta a liberdade de decidir sobre seus destinos conforme as regras constitucionais. Não podem, a Constituição ou outras leis, criarem condições que retirem das entidades federativas o direito de exercer tal autonomia. (...) É que sem autonomia financeira, a autonomia política fica reduzida e a administrativa limitada. A Federação, fragilizada, manter-se-ia apenas por força de um formalismo legal e não de uma autêntica realidade, construída, a duras penas, desde 1891 com a 1<sup>o</sup> Constituição Republicana<sup>41</sup>.

O Pacto Federativo impõe aos Estados e ao Distrito Federal a cooperação a fim de manter a harmonia inerente ao bom funcionamento da Nação. Entre tantas regras criadas a fim de organizar os entes federados, a concessão de benefício fiscal de ICMS mediante convênio parece ser imprescindível à manutenção de tais ideais. Aliás, a jurisprudência pacífica entende da mesma forma. A seguir será analisada a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade acerca das benesses fiscais no âmbito do ICMS.

### 2.2.2. Objeção Jurisprudencial à Guerra Fiscal do ICMS: Decisões do Supremo Tribunal Federal

---

<sup>40</sup> O ICMS, embora de competência dos Estados, é um imposto de caráter nacional, pois é cobrado pelos vinte e sete entes federados. Disso decorre a necessidade de ter normas de uniformização e padronização.

<sup>41</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Estímulos Fiscais no ICMS e Unanimidade Constitucional in Guerra Fiscal: Reflexões Sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS*. 2<sup>o</sup> edição. São Paulo: Noeses, 2014. Pág. 20-21.

O Supremo Tribunal Federal é o órgão maior do Poder Judiciário e a ele compete, precipuamente, a guarda da Constituição Federal<sup>42</sup>. Entre suas principais atribuições está a de julgar a ação direta de inconstitucionalidade de lei. A ação direta de inconstitucionalidade tem como finalidade declarar uma lei ou parte dela inconstitucional.

Ao examinar a mais recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em relação à unilateralidade dos benefícios fiscais no âmbito do ICMS, constata-se que o Supremo Tribunal Federal tem posição firme acerca de inconstitucionalidade de tal manobra realizada pelos Estados para fugir à realização do Convênio, quando verificada a competição entre os entes da Federação, o que ocasionaria a “guerra fiscal”.

Nesses termos, o Supremo Tribunal Federal já decidiu inúmeras vezes<sup>43</sup>, sempre com o mesmo posicionamento, abordando inclusive a importância da harmonia do Pacto Federativo:

**Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO FISCAL.ICMS. LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO INTERESTADUAL (CF, ART. 155, § 2º, XII, 'g'). DESCUMPRIMENTO. RISCO DE DESEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO. GUERRA FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. CONCESSÃO DE ISENÇÃO À OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE AUTOMÓVEIS POR OFICIAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA (CF, ART. 150, II). DISTINÇÃO DE TRATAMENTO EM RAZÃO DE FUNÇÃO SEM QUALQUER BASE RAZOÁVEL A JUSTIFICAR O DISCRIMEN. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO. 1. O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no art. 155, § 2º, XII, 'g', da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional. 2. In casu, padece de inconstitucionalidade formal a Lei Complementar nº 358/09 do Estado do Mato Grosso, porquanto concessiva de isenção fiscal, no que concerne ao ICMS, para as operações de aquisição de automóveis por oficiais de justiça estaduais sem o necessário amparo em convênio interestadual, caracterizando hipótese típica de guerra fiscal em desarmonia com a Constituição Federal de 1988. 3. A isonomia tributária (CF, art. 150, II) torna inválidas as distinções entre contribuintes “em razão de ocupação profissional ou função por eles**

<sup>42</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 102, *Caput*.

<sup>43</sup> ADI 4.276 / MT; ADI 2.345 / SC; ADI 3.674 / RJ; ADI 3.794 / PR; ADI 1247 / PA; ADI 3664 / RJ; ADI 3803 / PR; ADI 4152 / SP; Todos versam sobre a concessão unilateral de incentivos fiscais e decidem pela inconstitucionalidade, de forma unânime.



exercida”, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, engendra-se tratamento discriminatório em benefício da categoria dos oficiais de justiça estaduais. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. (Supremo Tribunal Federal. Pleno. ADI 4.276, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 18.09.2014 - destaquei)<sup>44</sup>.

A compreensão de que a criação dos convênios é etapa prévia para concessão do benefício fiscal é repetida no seguinte julgamento realizado em 2011:

EMENTA: INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Lei nº 11.393/2000, do Estado de Santa Catarina. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Benefícios fiscais. Cancelamento de notificações fiscais e devolução dos correspondentes valores recolhidos ao erário. Concessão. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada "guerra fiscal". Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra "g", da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. **Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.** (Supremo Tribunal Federal. Pleno. ADI 2.345, Rel. Min. Cezar Peluso, DJ 05.08.2011 - destaquei)<sup>45</sup>.

Outro ponto importante da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal demonstra a necessidade de haver competição entre os entes da Federação para que seja declarada a inconstitucionalidade de lei, conforme recente decisão:

ICMS - SERVIÇOS PÚBLICOS ESTADUAIS PRÓPRIOS, DELEGADOS, TERCEIRIZADOS OU PRIVATIZADOS DE ÁGUA, LUZ, TELEFONE E GÁS - IGREJAS E TEMPLOS DE QUALQUER CRENÇA - CONTAS - **AFASTAMENTO - "GUERRA FISCAL" - AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO. Longe fica de exigir consenso dos Estados a outorga de benefício a igrejas e templos de qualquer crença para excluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nas contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás.** (Supremo Tribunal Federal. Pleno. ADI 3.421, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 28.05.2010 - destaquei)<sup>46</sup>.

<sup>44</sup> Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.276. Rel. Min. Luiz Fux. 2007.

<sup>45</sup> Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.345. Rel. Min. Cezar Peluso. 2011.

<sup>46</sup> Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.421. Rel. Min. Marco Aurélio. 2007.

Ainda, o voto do Ministro Marco Aurélio cita que “a proibição de introduzir-se benefício fiscal, sem assentimento dos demais estados, tem como móvel evitar a competição entre unidades da Federação e isso não acontece na espécie”<sup>47</sup>. Ou seja, no caso em questão, não ocorre disputa entre estados, inerente à lógica do embate fiscal.

“O pacto federativo legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS”<sup>48</sup>. Assim, a forma de Estado, a fim de manter seu equilíbrio, possibilita ao Supremo intervir na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, quando verificada a inconstitucionalidade.

O Supremo Tribunal Federal tem reiterado ao longo dos anos a inconstitucionalidade a cada um dos julgamentos realizados, porém nem mesmo este posicionamento consistente tem gerado uma mudança por parte de alguns chefes do Poder Executivo estadual. “Os Estados sistematicamente violam esta dinâmica, concedendo incentivos e, depois de declarada a eventual inconstitucionalidade acabam editando novas leis que garantam os mesmos incentivos”<sup>49</sup>.

Além dos efeitos jurídicos da concessão unilateral, é fundamental evocar os impactos socioeconômicos gerados no decorrer da vigência da lei. Entre a promulgação da lei e sua declaração de inconstitucionalidade podem ocorrer diversos prejuízos, tanto aos estados quanto aos contribuintes.

### 2.2.3. Impactos Socioeconômicos Causados pela Guerra Fiscal do ICMS

Com o objetivo de examinar alguns dos impactos causados pela “guerra fiscal”, induzida pela concessão unilateral de benefícios fiscais, o tópico será organizado basicamente em dois aspectos: a perspectiva nacional e o ponto de vista estadual, este abrange principalmente os ideais de desenvolvimento de cada Estado e do Distrito Federal e aquela trata dos ideais da Federação.

---

<sup>47</sup> Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.421. Íntegra. Rel. Min. Marco Aurélio. 2007. Pág. 5.

<sup>48</sup> Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.548. Rel. Min. Gilmar Ferreira Mendes. 2007. Íntegra. Pág. 207-208.

<sup>49</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *et al.* (coord.) Reforma Tributária Viável: Simplicidade, Transparência e Eficiência. Pág. 113.

A concessão de incentivos fiscais à revelia do CONFAZ parece aos Governadores a melhor maneira de realocação de recursos no território nacional, mas tais medidas têm efeito apenas em curto prazo. As grandes empresas necessitam de infraestrutura e os Estados, que tiveram suas receitas reduzidas com os benefícios concedidos relativos ao ICMS, não conseguem manter um desenvolvimento propício à produção e escoamento dos bens produzidos pelas empresas. Apenas os Estados mais desenvolvidos conseguem suportar os encargos da “guerra fiscal”.

Em via de regra, apenas as empresas que recebem os incentivos têm algum ganho<sup>50</sup>, que certamente será minorado a partir da decretação de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, pois a decisão de inconstitucionalidade da norma fiscal tem efeitos *ex tunc*<sup>51</sup>, ou seja, as empresas precisam pagar os impostos devidos desde o momento que houve o benefício.

Segundo Ricardo Varsano, “do ponto de vista de um governo estadual, há claros incentivos econômicos, além dos políticos, para que a guerra continue. Enquanto eles existirem, dificilmente a lei será cumprida”<sup>52</sup>.

Em relação ao viés federal, a realocação de empresas dentro do território nacional é de grande inutilidade, tratando apenas de desperdício de recursos<sup>53</sup>. Para a nação, o que ocorre é uma perda de recursos oriundos dos impostos. Além disso, a mudança elimina postos de trabalho, mesmo que crie novos postos no Estado de destino, isso não seria motivo suficiente para criar desemprego em outro Estado.

Outro ponto a ser citado é a ineficiência da União na política de desenvolvimento nacional, que há muito se encontra debilitada, sem que se vislumbrem perspectivas reais de reabilitação, ao menos no curto ou médio prazo<sup>54</sup>.

---

<sup>50</sup> CADE. Consulta nº 38/99. Rel. Conselheiro Marcelo Calliari. 2000. Pág. 39.

<sup>51</sup> Vale ressaltar que existe a possibilidade de haver decisões, referentes a concessão unilateral de benefícios fiscais, com efeito *ex nunc*, mesmo que ainda não tenha ocorrido, conforme orientação da Lei nº 9.868. Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado. Porém, a modulação dos efeitos de ações diretas de inconstitucionalidade não é tema não é objeto do presente trabalho.

<sup>52</sup> VARSANO, Ricardo. Guerra Fiscal do ICMS: Quem ganha e quem Perde. IPEA. Planejamento e Políticas Públicas. Nº 15, Junho de 1997. Pág. 6.

<sup>53</sup> Id. Guerra Fiscal do ICMS: Quem ganha e quem Perde. IPEA. Planejamento e Políticas Públicas. Nº 15, Junho de 1997. Pág. 10.

<sup>54</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra Fiscal: Reflexões Sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2014. Pág. XXVII

Além das reações geradas por outros Estados, a fim de confrontar os benefícios fiscais inconstitucionais, a concessão unilateral pode gerar desestímulo à iniciativa privada, pois os contribuintes que não recebem incentivos podem sentir-se lesados. É preciso respeitar o princípio da livre concorrência<sup>55</sup>.

Conforme análise do Conselho Administrativo de Defesa Econômica, em resposta à consulta feita pelo Pensamento Nacional de Bases Empresariais, o desnivelamento proporcionado a algumas empresas:

1. Retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país.
2. Protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação.
3. Permite que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam “predatoriamente” eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função do enorme colchão protetor de que dispõem.
4. Prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, gerando com isso mais desincentivo à melhoria de eficiência e inovação.
5. Gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo feito pode ser drasticamente alterado –e qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um novo incentivo.
6. Desestimula, por tudo isso, a realização de investimentos tanto novos quanto a expansão de atividade em andamento<sup>56</sup>.

Entende ainda o estudo do Conselho, que “é mais do que evidente, assim, que a “guerra fiscal” tem efeito altamente prejudicial à concorrência e danoso ao bem estar da coletividade”<sup>57</sup>.

Ainda, conforme estudo do BNDS, o principal efeito desta “guerra” tem sido a redução da receita estadual efetivamente disponível, como um todo, e o aumento das pressões fiscais dessas esferas de governo sobre a União<sup>58</sup>.

---

<sup>55</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 170, IV.

<sup>56</sup> CADE. Consulta nº 38/99. Rel. Conselheiro Marcelo Calliari. 2000. Pág. 40.

<sup>57</sup> CADE. Consulta nº 38/99. Rel. Conselheiro Marcelo Calliari. 2000. Pág. 40.

<sup>58</sup> FERREIRA, Sérgio Guimarães. Guerra Fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho? Boletim da Secretaria de Assuntos Fiscais do BNDES. Rio de Janeiro. Nº 4. 2000. Pág. 1.

Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins, “a guerra fiscal é inadmissível, por ser ilegal, afetar a livre concorrência das empresas, impor o financiamento da concessão de um Estado a outro, além de patrocinar a ineficiência econômica”<sup>59</sup>.

Na prática, a concessão de incentivos de forma unilateral diminui as receitas de ICMS dos Estados que recebem as mercadorias. Certamente os Estados não aceitariam isso passivamente. Conforme o programa de restrição<sup>60</sup> ao crédito de ICMS do Estado do Pará, o qual cita que a glosa fiscal:

É a exclusão de todo ou parte do ICMS destacado na nota fiscal de entrada interestadual que não corresponde a um recolhimento efetivo na unidade federativa de origem e que representa prejuízo à arrecadação do ICMS do Estado do Pará, além de ensejar a concorrência desleal entre as empresas. Devido a isso alguns Estados têm efetuado a restrição aos créditos referentes a compras sobre produtos beneficiados de forma inconstitucional. A glosa de crédito será realizada em decorrência das empresas que são beneficiárias, nos seus respectivos estados, por normas editadas à revelia do CONFAZ, descumprindo art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal<sup>61</sup>.

Dessa forma, encontra-se o cerne do prejuízo ao contribuinte, outra vítima da “guerra fiscal”. O contribuinte que apenas realizou uma compra, e certamente não é capaz de vislumbrar a possível inconstitucionalidade de benefício fiscal, tem seus créditos de ICMS glosados, em face de um suposto direito, de restrição de créditos do imposto, dos Estados.

Infere-se que não é adequado que os Estados e o Distrito Federal utilizem incentivos relativos ao ICMS de forma desordenada, visando um pseudodesenvolvimento.

Nesse ponto, deve-se lembrar da doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

O ICMS, de fato, é um imposto cujo perfil jurídico apresenta-se profundamente desenhado pelo ente central. Admitir, por outro lado, sua utilização desregrada pelo Estado-Membro para “fins desenvolvimentistas” - ideia/força a um só tempo dinâmica e perversa a confundir toda uma Nação - é decretar a guerra fiscal entre estados, em verdadeiro leilão de favores, com repercussões na própria tessitura técnica do gravame. Foi para coibir a generalização de conjuntura

<sup>59</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra Fiscal: Reflexões Sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS. 2º edição. São Paulo: Noeses, 2014. Pág. XXVII.

<sup>60</sup> O termo “glosa” e “restrição” tem igual valor quando empregados em relação aos créditos do ICMS.

<sup>61</sup> Secretaria de Estado da Fazenda do Pará. Programa de ICMS antecipado de glosa de crédito. Pág. 1.

desse tipo que a União avultou sua intervenção na competência dos estados, em desfavor da Federação, fincada na ideia da autonomia das unidades federadas (autonomia financeira, antes de quaisquer outras, porquanto as fundamenta e garante)<sup>62</sup>.

Portanto, a concessão unilateral de incentivos fiscais no âmbito do ICMS tem trazido mais problemas do que vantagens ao País. Os Estados concedentes abrem mão do montante do ICMS a ser recolhido por determinada empresa para que a mesma se fixe em seu território, porém outros Estados têm objetivos similares e acabam por conceder mais vantagens fiscais. Mesmo quando não ocorre esse tipo de disputa, os Governadores resolvem criar benefícios de forma unilateral, impondo à Nação uma descompetitividade, evidentemente contrária aos ideais de cooperação do Pacto Federativo. Não se pode desconhecer a importância dos investimentos recebidos nos Estados concedentes de benefícios fiscais, porém a Federação, o contribuinte e o próprio Estado perdem a longo prazo.

### **2.3. Causas para o Surgimento e Manutenção da Concessão Unilateral de Benefícios Fiscais no Âmbito ICMS**

#### **2.3.1. Causas da Concessão Unilateral de Incentivos Fiscais**

Na prática, os Estados e o Distrito Federal quando concedem benefícios fiscais pretendem atrair empresas, criando uma realocação de empresas dentro do território nacional, com a finalidade de criar novos empregos. Criam também benefícios para atrair empresas estrangeiras. “São incentivos diversos, em geral de natureza financeiro-fiscal, que resultam na redução ou devolução parcial do imposto a recolher”<sup>63</sup>.

Em determinados casos, mais de um Estado requer a implantação de empresas, geralmente de grande porte. Dessa forma, os Estados iniciam uma disputa, na qual sai vencedor quem conceder mais benefícios às empresas privadas. Na atual “guerra fiscal”, são os investidores que negociam e impõem às Secretarias dos

---

<sup>62</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 7ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2004. Pág. 222.

<sup>63</sup> VARSANO, Ricardo. Guerra Fiscal do ICMS: Quem ganha e quem Perde. IPEA. Planejamento e Políticas Públicas. Nº 15, Junho de 1997. Pág. 8.

Estados sua política, obtendo maiores benefícios por se instalarem naqueles que lhe outorgarem maiores vantagens<sup>64</sup>.

Tais medidas são adotadas devido a não uniformidade do desenvolvimento no País. Conforme citado no ponto 2.1.2, o constituinte previu esta realocação de incentivos a fim de desenvolver as regiões mais carentes do país. Num primeiro momento a concessão de benefícios aos entes privados tem significativa importância, pois atrai empresas ao Estado e é capaz de gerar empregos diretos e indiretos, além de trazer o desenvolvimento para a região. Porém não é possível motivar uma inconstitucionalidade, como a concessão unilateral de benefícios, com a dificuldade em atrair empresas ao seu Estado.

Nesse sentido, é mencionado na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.246 o ponto de vista do Governador do Estado do Pará, José Aloysio Campos:

A seu turno, o Chefe do Poder Executivo paraense sustenta, de início, que o Estado do Pará, diferentemente de outros membros da Federação, tem sérias dificuldades de atrair a iniciativa privada para investir na atividade produtiva. Alega, de outra parte, que a exigência constitucional de lei complementar e convênio interestadual para validar a concessão de incentivos fiscais viola a autonomia dos Estados-membros<sup>65</sup>.

Ainda acerca das necessidades regionais cita Sacha Calmon Navarro Coêlho que:

Dadas a diversidade nos estágios de desenvolvimento das várias regiões do país e a ânsia generalizada dos estados de se desenvolverem, o ICM, já esparramado sobre um mapa de 23 estados e mais de 4 mil municípios, foi logo agarrado pelas unidades federadas como urna ferramenta hábil para partejar o desenvolvimento económico, se bem que, em parte, contidas pelos convênios. Oriundo, na sua concepção, de países já desenvolvidos, unitários em sua maior parte, o nosso ICM contorceu-se para conviver com as *ânsias de crescimento dos estados* e a profunda diversidade económica dos "países" componentes da Federação<sup>66</sup>.

---

<sup>64</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos Fiscais no ICMS e Unanimidade Constitucional *in* Guerra Fiscal: Reflexões Sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2014. Pág. 20

<sup>65</sup> Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.246. Rel. Min. Carlos Ayres Britto, 2006.

<sup>66</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004. Pág. 385.

Ademais, a concessão unilateral motiva-se igualmente pela obrigação de unanimidade na aprovação do convênio nas reuniões do CONFAZ, conforme já citado no ponto 2.1.3. A importância do tema referente à unanimidade chegou ao ponto do Distrito Federal impetrar Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental, a qual consigna que:

A Lei Complementar nº 24/75 é incompatível com a Constituição Federal na medida em que não rende homenagens à vontade da maioria, razão pela qual viola o preceito fundamental do princípio democrático, inscrito no Preâmbulo e em seu art. 1º. Outrossim, a exigência da unanimidade acaba violando a autonomia necessária dos estados federados, representando uma clara ofensa ao princípio federativo. Por derradeira, não é razoável num país em que desigualdades regionais são reconhecidas pela própria Carta Magna, exigir unanimidade para a concessão de incentivos fiscais<sup>67</sup>.

A citada ação solicitava ainda suspensão liminar da eficácia da norma. O Supremo Tribunal Federal indeferiu a liminar<sup>68</sup> com base na sua jurisprudência, a qual é firme na posição de seguir os preceitos constitucionais e infraconstitucionais (LC 24/1975). A unanimidade para a concessão de benefícios deve ser aludida como ponto imprescindível à manutenção do Pacto Federativo.

Com base na doutrina de Ives Gandra da Silva Martins:

A unanimidade exigida para a concessão de incentivos, estímulos ou benefícios de todos os Estados e Distrito Federal é cláusula pétreia constitucional, não podendo ser alterada nem por legislação inferior e nem por emenda constitucional, por força do § 4º, inciso I, do artigo 60 da CF/88<sup>69</sup>.

Só faz sentido utilizar recursos públicos para estimular empreendimentos que venham a gerar uma adição — que não existiria na ausência do incentivo — à renda futura dos residentes, a qual seja maior que o valor por eles atribuído ao bem cuja provisão pública se reduziu ou deixou de existir<sup>70</sup>.

<sup>67</sup> Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental 198/2009. Inicial. Pág. 002-003.

<sup>68</sup> Despacho referente à análise liminar da ADPF 198. Min. Dias Toffoli. Pág 3.

<sup>69</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos Fiscais no ICMS e Unanimidade Constitucional *in* Guerra Fiscal: Reflexões Sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS. 2º edição. São Paulo: Noeses, 2014. Pág. 23.

<sup>70</sup> VARSANO, Ricardo. Guerra Fiscal do ICMS: Quem ganha e quem Perde. IPEA. Planejamento e Políticas Públicas. Nº 15, Junho de 1997. Pág. 9.



Além dos problemas expostos, causados pela concessão unilateral de benefícios relativos ao ICMS, alguns entes da Federação têm se utilizado de táticas mais severas para evitar a entrada de produtos que receberam benefícios fiscais de forma unilateral. Antes mesmo de um julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, tais estados realizam a glosa de créditos de ICMS. Surge mais uma circunstância agravante no já acirrado embate fiscal.

### 2.3.2. Glosas de Créditos do ICMS: Usurpação da Competência do Poder Judiciário

A Constituição Federal previu que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”<sup>71</sup>, ademais “não haverá juízo ou tribunal de exceção”<sup>72</sup>. Assim, entregou ao Judiciário a possibilidade de examinar a constitucionalidade do ordenamento infraconstitucional brasileiro. Ademais, faz parte do controle de constitucionalidade concentrado a verificação da aceitação constitucional de determinadas leis, a qual faz-se por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade<sup>73</sup>.

Alguns Estados brasileiros, com a finalidade de defender-se da concessão unilateral de benesses fiscais efetuadas pelos demais entes da Federação, têm efetuado a glosa dos créditos de ICMS<sup>74</sup>. Porém havendo descumprimento da forma exigida pelos dispositivos legais, para a concessão de benesse fiscal, confia-se ao Poder Judiciário apreciar sua constitucionalidade. Impor tais restrições aos créditos, antes do julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal, é clara usurpação de competência do Poder Judiciário.

Nesse sentido, José Souto Maior Borges assevera que:

---

<sup>71</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 5º, XXXV.

<sup>72</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 5º, XXXVII.

<sup>73</sup> BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de direito constitucional. 9º ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 1015-1016.

<sup>74</sup> Exemplo claro da determinação de glosa de créditos de ICMS é o caso do Comunicado CAT 36/2004, do Estado de São Paulo. Este Comunicado cita em seu ponto 1 que “**o crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS**, correspondente à entrada de mercadoria remetida ou de serviço prestado a estabelecimento localizado em território paulista, por estabelecimento localizado em outra unidade federada que se beneficie com incentivos fiscais indicados nos Anexos I e II deste comunicado, **somente será admitido até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela unidade federada de origem** (Destaquei). Além disso, o Comunicado cita todos Convênios contra os quais o Estado impetrou ADI.

“Não será correto reconhecer ao Estado-membro competência para, independentemente de um posicionamento jurisdicional, sobretudo em ação declaratória de inconstitucionalidade da lei ou dos atos infralegais impugnáveis, glosar o crédito havido como indevido. Ser ou não devido o creditamento do ICMS, nas relações interestaduais, é algo que somente pode ser indicado, em nosso regime federativo, pelo Supremo Tribunal Federal. O contrário importaria admitir pudesse um Estado-membro desconstituir por portas travessas a legalidade editada por outro, com comportamento ofensivo à federação, naquilo que é atributo essencial do pacto federativo nacional, a harmonia interestadual. E portanto instaurar-se-ia o império da desarmonia, contra a arquitetura constitucional do federalismo brasileiro”<sup>75</sup>.

Ainda, no tocante a glosa de crédito, a Lei Complementar nº 24/1975 previu sanções<sup>76</sup> ao contribuinte no caso de inobservância dos dispositivos citados em seu texto. Tal disposição poderia levar ao equivocado entendimento de que, independente de julgamento do Supremo Tribunal Federal, as normas unilaterais de concessão de benefícios não teriam validade<sup>77</sup>. Os dispositivos da Lei Complementar nº 24/1975 são especificações do regramento constitucional, referente ao art. 155, § 2º, XII, alínea g. Como já citado, somente o Supremo Tribunal Federal pode examinar a inconstitucionalidade das leis, assim, a própria lei não poderia vislumbrar a possibilidade de criarem-se sanções ao verificar a inconstitucionalidade de lei concernente às benesses fiscais.

Mesmo o Estado considerando indevidos os benefícios concedidos, restringir sua utilização pelo contribuinte fere o importante princípio da não-cumulatividade do ICMS. O contribuinte que faz jus aos créditos de ICMS, ainda que de uma concessão unilateral, não pode ser tratado como “inimigo” na “guerra fiscal”<sup>78</sup>.

Nesse sentido entende o Supremo Tribunal Federal:

EMENTA: ICMS: "guerra fiscal": concessão unilateral de desoneração do tributo por um Estado federado, enquanto vigorem benefícios similares concedido por outros: liminar deferida. 1. A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre

<sup>75</sup> BORGES, José Souto Maior. O ICMS e os Benefícios Fiscais Concedidos Unilateralmente por Estado-membro, in: Grandes Questões Atuais de Direito Tributário. Vol. 4. São Paulo: Dialética, 2000, pág. 124.

<sup>76</sup> Lei Complementar nº 24/1975. Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente: I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria; II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

<sup>77</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS In: Guerra Fiscal: Reflexões Sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS. 2º edição. São Paulo: Noeses, 2014. Pág. 77.

<sup>78</sup> Id. Pág. 80.

as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2º, II, g - que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (ADIn 84-MG, 15.2.96, Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; ADInMC 902 3.3.94, Marco Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247-PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ, 29.2.96, Marco Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 25.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; ADInMC 1.999, 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00; ADInMC 2.352, 19.12.00, Pertence, DJ 9.3.01). 2. As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações. **3. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam.** 4. Concorrência do periculum in mora para a suspensão do ato normativo estadual que - posto inspirada na razoável preocupação de reagir contra o Convênio ICMS 58/99, que privilegia a importação de equipamentos de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural contra os produtos nacionais similares - acaba por agravar os prejuízos igualmente acarretados à economia e às finanças dos demais Estados-membros que sediam empresas do ramo, às quais, por força da vedação constitucional, não hajam deferido benefícios unilaterais.

(Supremo Tribunal Federal. Pleno. ADI 2.377, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 07.11.2003 - destaquei)<sup>79</sup>.

Ainda acerca da glosa de crédito, a Ministra Ellen Grace sustenta que:

Ainda que o benefício tenha sido concedido pelo Estado de Goiás sem autorização suficiente em Convênio, mostra-se bem fundada a alegação de que a glosa realizada pelo Estado de Minas Gerais não se sustenta. **Isso porque a incidência da alíquota interestadual faz surgir o direito à apropriação do ICMS destacado na nota, forte na sistemática de não-cumulatividade constitucionalmente assegurada pelo art. 155, § 2º, I, da Constituição e na alíquota estabelecida em Resolução do Senado, cuja atribuição decorre do art. 155, § 2º, IV. Não é dado ao Estado de destino, mediante glosa à apropriação de créditos nas operações interestaduais, negar efeitos aos créditos apropriados pelos contribuintes.**

(Supremo Tribunal Federal. AC 2.611. Min. Ellen Grace, DJ 07.05.2010 - destaquei)<sup>80</sup>.

Dessa forma, caso haja descumprimento à forma constitucionalmente prevista, há de se buscar no Judiciário a apreciação da norma. Não cabe ao Estado ou ao Distrito Federal impugnar os créditos de ICMS, a aplicação de sanção é incabível

<sup>79</sup> Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.377. Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 2007.

<sup>80</sup> Supremo Tribunal Federal. Ação Cautelar 2.611. Min. Ellen Gracie, 2010.

conforme a Constituição. Também não podem ser penalizados os contribuintes, que apenas estão adquirindo produtos (ou serviços), pois os mesmos não são capazes de verificar a existência de benefícios inconstitucionais. Nem mesmo se pode atentar ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, elemento basilar da funcionalidade deste.

Após compreender os motivos e os agravantes do problema “guerra fiscal”, necessita-se compreender as razões que fazem a concessão unilateral de benefícios manter-se, embora o Supremo Tribunal Federal tenha decidido pela inconstitucionalidade das leis criadas que concorrem para a “guerra fiscal”.

### 2.3.3. Fatores que Contribuem para a Manutenção da Guerra Fiscal no Âmbito do ICMS

O início da “guerra fiscal”, com os contornos que possui atualmente, data do início da década de 1990<sup>81</sup>. Desde as primeiras decisões do Supremo Tribunal Federal, que julgaram inconstitucionais as leis que concediam unilateralmente benefícios fiscais no âmbito do ICMS, até o presente momento pouco mudou na temática do embate fiscal. É importante para o estudo da “guerra fiscal” tentar compreender os motivos de sua manutenção, a fim de encontrar soluções para diminuir este problema que agride a Federação.

São pontos importantes do estudo em questão a ineficácia das decisões do Supremo Tribunal Federal, a morosidade da Justiça e a impunidade dos Governadores que concedem os benefícios unilateralmente, infringindo diretamente as normas da Constituição Federal.

O Supremo Tribunal Federal, ao longo dos anos, vem reiterando suas decisões acerca da inconstitucionalidade da concessão unilateral de ICMS, como já citado anteriormente. Porém tais decisões não têm surtido efeitos práticos. Como por exemplo, no caso da Lei nº 2.273<sup>82</sup>, de 27 de Junho de 1994, a qual foi julgada liminarmente inconstitucional e após a decisão o Estado do Rio de Janeiro promulgou nova lei a fim de “driblar” a decisão do Supremo Tribunal Federal. Portanto, a falta de

---

<sup>81</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra Fiscal: Reflexões Sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2014. Pág. XXVI.

<sup>82</sup> Rio de Janeiro. Lei nº 2.273, de 27 de Junho de 1994.

efetividade dos pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal é “fator que contribui para a persistência e para a disseminação da guerra fiscal”<sup>83</sup>.

Neste sentido:

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – LEGITIMIDADE E CAPACIDADE POSTULATÓRIA.** Descabe confundir a legitimidade para a propositura da ação direta de inconstitucionalidade com a capacidade postulatória. Quanto ao Governador do Estado, cuja assinatura é dispensável na inicial, tem-na o Procurador-Geral do Estado. **AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – NATUREZA DA NORMA E ALCANCE.** O fato de a norma disciplinar matéria balizada não a torna de efeito concreto. Este pressupõe a individualização. **AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – ATUAÇÃO DO ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO.** Consoante dispõe o § 3º do artigo 103 da Constituição Federal, cumpre ao Advogado-Geral da União o papel de curador da lei atacada, não lhe sendo dado, sob pena de inobservância do múnus público, adotar posição diametralmente oposta, como se atuasse como fiscal da lei, qualidade reservada, no controle concentrado de constitucionalidade perante o Supremo, ao Procurador-Geral da República. **“GUERRA FISCAL” – PRONUNCIAMENTO DO SUPREMO – DRIBLE. Surge inconstitucional lei do Estado que, para mitigar pronunciamento do Supremo, implica, quanto a recolhimento de tributo, dispensa de acessórios – multa e juros da mora – e parcelamento. Inconstitucionalidade da Lei nº 3.394, de 4 de maio de 2000, regulamentada pelo Decreto nº 26.273, da mesma data, do Estado do Rio de Janeiro.**

(Supremo Tribunal Federal. ADI 2.906. Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 01.06.2011 - destaquei)<sup>84</sup>.

No voto do eminente ministro Marco Aurélio, fica claro o desrespeito à Constituição Federal e ao Supremo Tribunal Federal:

A toda evidência, está-se diante de diploma a merecer censura não só em razão do conflito com a Carta da República, considerada a denominada Guerra Fiscal, mas também do fato de haver implicado o drible a decisão liminar do Supremo. Em outras palavras, a lei ora impugnada e o decreto que a ela se seguiu mostraram-se viciados a mais não poder, porquanto revelaram desprezo à instituição maior que é o Supremo<sup>85</sup>.

Dessa forma, repetem-se as inconstitucionalidades. Com a promulgação de novas leis sem observância da Constituição “o ciclo de positivação inconstitucional

<sup>83</sup> VELLOSO. Andrei Pitten. Guerra fiscal: impunidade, proteção da confiança e soluções.

<sup>84</sup> Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.906. Rel. Min. Marco Aurélio, 2011.

<sup>85</sup> Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.906. Rel. Min. Marco Aurélio. Voto. Pág. 9.

continua indefinidamente, sem qualquer punição aos agentes públicos e com grande quantidade de autuações para os contribuintes incautos que seguiram os preceitos do poder público”<sup>86</sup>.

Além do desrespeito às decisões do Supremo Tribunal Federal, a morosidade contribui (e muito) à ineficiência da vontade jurídica referente à inconstitucionalidade. Conforme o relatório “O Supremo em Números”, da Fundação Getúlio Vargas, uma Ação Direta de Inconstitucionalidade demora em média 5,3 anos para ser julgada<sup>87</sup>. Ademais “as liminares de direito tributário são sempre as mais longevas, sendo que esse assunto é também o mais associado à morosidade em diversos outros indicadores”<sup>88</sup>. Porém, a situação é ainda mais complexa nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade que versam sobre a concessão de benesses fiscais à revelia do CONFAZ. Tais ações ficam aproximadamente 7 anos<sup>89</sup> aguardando a decisão do Supremo Tribunal Federal. Na prática, as leis criadas pelos governos estaduais têm vigência plena durante todo esse tempo.

Outro ponto importante à manutenção da concessão unilateral de benefícios relativos aos ICMS é a impunidade dos Governadores, que têm criado leis notadamente inconstitucionais.

Conforme as palavras de Ives Gandra da Silva Martins:

As sanções, como já salientado, aplicáveis às entidades concedentes e aos agentes públicos, se tornaram ineficazes. (...) Por fim, difundiu-se uma espécie de dissimulação legislativa, em virtude da qual os Estados passaram a editar normas com efeitos equivalentes àquelas declaradas inconstitucionais pela Corte Suprema<sup>90</sup>.

Os Governadores, precisam moldar seus feitos pelos princípios constitucionais, tais como legalidade e moralidade.

Nesse sentido, cita-se Júlio M. de Oliveira:

---

<sup>86</sup> OLIVEIRA, Júlio M. de. O princípio da legalidade e sua aplicabilidade ao IPI e ao ICMS. São Paulo: Quartier Latin, 2006. Pág. 211.

<sup>87</sup> FALCÃO, Joaquim. HARTMANN, Ivar A. CHAVES, Vítor P. III Relatório Supremo em Números: o Supremo e o Tempo. Rio de Janeiro: Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2014. Pág. 17.

<sup>88</sup> Id. III Relatório Supremo em Números: o Supremo e o Tempo. Rio de Janeiro: Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2014. Pág. 112.

<sup>89</sup> Cálculo realizado por amostragem. Foram utilizadas as seguintes ações: ADI 4.276; ADI 2.345; ADI 3.674; ADI 3.794; ADI 1.247; ADI 3.664; ADI 3.804; ADI 4.152; ADI 2.549; ADI 2.320.

<sup>90</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra Fiscal: Reflexões Sobre a Concessão de Benefícios no Âmbito do ICMS. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2014. Pág. XXVI.

O Estado é o sujeito ativo da relação tributária e deve agir dentro dos limites do poder que detém. A imprevisibilidade da conduta estatal no trato com a matéria tributária e o desbordamento dos limites constitucionais postos induzem os demais sujeitos da relação tributária ao desprezo do sistema tributário. O guardião da Constituição Federal é o Estado, representado pelos detentores da interpretação autêntica: as autoridades públicas. Não atinge o princípio da segurança jurídica e do interesse público que as autoridades públicas desprezem sua fonte de poder e a tratem como um obstáculo facilmente transponível ou modificável. A regra a ser seguida não pode ser o desrespeito à Constituição e o atendimento a instruções normativas, ordens de serviço, portarias, decretos e atos administrativos semelhantes<sup>91</sup>.

A Constituição Federal é clara quando cuida da outorga de benefícios fiscais no âmbito do ICMS e entrega à lei complementar a forma de regulamentar a concessão e revogação. A Lei Complementar nº 24/1975 também é nítida ao regular a concessão de tais benesses. Ainda, as decisões do Supremo Tribunal Federal, ao longo dos anos, tratam a “guerra fiscal” do ICMS de forma rígida. No entanto os Estados, por meio de seus representantes maiores, continuam a desrespeitar a Constituição Federal de 1988, as regras infraconstitucionais e as decisões judiciais.

Destarte, evidenciados os contornos nocivos da “guerra fiscal” e a continuidade da concessão de incentivos ao arrepio da lei, é plausível averiguar a responsabilidade dos Governadores acerca desta afronta à Constituição Federal. Vale lembrar que tal responsabilidade só poderá ser verificada na prática após a sentença que comprovar a inconstitucionalidade da lei estadual.

Assim, surge a questão: é possível responsabilizar o Governador que concede unilateralmente benefícios fiscais relativos ao ICMS quando há indução à “guerra fiscal”?

A resposta a essa pergunta é o tema do próximo capítulo, em que se pretende analisar a responsabilidade dos Governadores, considerando o disposto na Constituição Federal e demais leis pertinentes ao tema.

---

<sup>91</sup> OLIVEIRA, Júlio M. de. O princípio da legalidade e sua aplicabilidade ao IPI e ao ICMS. São Paulo: Quartier Latin, 2006. Pág. 208-209.

### 3. RESPONSABILIDADE POLÍTICO-ADMINISTRATIVA DO CHEFE DO EXECUTIVO ESTADUAL

#### 3.1. Responsabilidade dos Governadores pela Prática de Atos Inconstitucionais

##### 3.1.1. A Responsabilidade dos Administradores Públicos na República Brasileira

A Constituição Federal de 1988 proclama que República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito<sup>92</sup>, ou seja, rege-se pelos princípios democráticos sob império das leis<sup>93</sup>. Ademais rege-se pelo princípio republicano, no qual o bem comum do povo está sempre acima de interesses particulares.

Diferentemente de um estado monárquico, no qual o rei era figura inviolável e sagrada<sup>94</sup> (*the king can do no wrong*), o estado republicano pressupõe a responsabilidade dos governantes da nação pelos atos praticados em afronta aos preceitos da Constituição Federal, referentes às decisões político-administrativas tomadas. “A noção de República caminha de braços dados com a ideia de que as autoridades, por não estarem nem acima, nem fora do Direito, são responsáveis pelos danos a que derem causa”<sup>95</sup>.

Nesse mesmo sentido entende o Supremo Tribunal Federal, nas palavras do Ministro Celso de Melo:

A responsabilidade dos governantes tipifica-se como uma das pedras angulares essenciais à configuração mesma da ideia republicana. A consagração do princípio da responsabilidade do Chefe do Poder Executivo, além de refletir uma conquista básica do regime democrático, constitui consequência necessária da forma republicana de governo adotada pela Constituição Federal. O princípio republicano exprime, a partir da ideia central que lhe é subjacente, o dogma de que todos os agentes públicos - os Governadores de Estado e do Distrito Federal, em particular - são igualmente responsáveis perante a lei. (Supremo Tribunal Federal. Pleno. ADI 3.421, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 28.05.2010 - destaquei)<sup>96</sup>.

<sup>92</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 1º.

<sup>93</sup> BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de direito constitucional. 9º ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 823.

<sup>94</sup> Constituição Federal de 1824. Art. 99. A Pessoa do Imperador é inviolável, e Sagrada: Ele não está sujeito a responsabilidade alguma.

<sup>95</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Direito Constitucional Tributário. 22º ed. São Paulo: Malheiros, 2006. Pág. 75.

<sup>96</sup> Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus 80.511-6. Rel. Min. Celso de Melo, 2001.



Com o objetivo de tornar efetiva a responsabilidade dos agentes públicos pelos atos praticados em oposição à boa administração, foram criados mecanismos sancionadores, tais como a lei de improbidade administrativa e a lei de crimes de responsabilidade.

No capítulo anterior tratou-se da inconstitucionalidade da concessão unilateral de benefícios fiscais no âmbito do ICMS, a qual, praticada pelos chefes do executivo estadual, é manifestamente inconstitucional, além de causar diminuição de receita pública e opor-se, em alguns casos, às decisões judiciais.

A responsabilidade abordada no presente trabalho é a político-administrativa, pois resulta da violação de deveres éticos e funcionais, sendo que essa responsabilidade é independente de qualquer outra e deriva de infrações político-administrativas. Mas não se pode esquecer que existe a possibilidade dos agentes públicos responderem de outras formas<sup>97</sup>, como por exemplo, civilmente, no caso de danos causados a terceiros.

Ademais, o tema em questão possui intenso valor político devido aos seus contornos na esfera regional, porquanto analisa-se a possível punição ao representante maior do Poder Executivo Estadual, o qual foi eleito pelos cidadãos para gerir a administração regional e representar o Estado e o Distrito Federal nas suas relações jurídicas, políticas e administrativas.

Sem abandonar totalmente a esfera política, passa-se a analisar os ditames jurídicos da responsabilização do chefe do Poder Executivo no âmbito regional, a fim verificar a imputação do crime de responsabilidade ou da improbidade administrativa aos seus atos atentatórios à Constituição Federal.

Preliminarmente é necessário examinar a aplicabilidade, ao caso em questão, das leis que punem o administrador público por atos ilegais de natureza político-administrativa.

### 3.1.2. Responsabilidade Político-administrativa: Improbidade Administrativa ou Crime de Responsabilidade?

---

<sup>97</sup> Existem outras formas de responsabilizar o agente público, porém, com o objetivo de melhor delimitar o trabalho, não se tem por objetivo adentrar em outras áreas de responsabilização.

O ordenamento jurídico brasileiro responsabiliza os governadores pelos seus atos atentatórios à Constituição Federal no âmbito de sua administração. Em um primeiro momento é possível verificar a responsabilidade do agente público nas infrações político-administrativas de duas formas, pela lei de crimes de responsabilidade<sup>98</sup> e pela lei de improbidade administrativa<sup>99</sup>.

A fim de estabelecer a responsabilidade, é necessário conceituar mais precisamente a categoria na qual se insere o Governador, no âmbito do serviço público (de forma geral).

Os agentes políticos têm vínculo de natureza política para com o Estado pois, “são os titulares de cargos estruturais à organização política do País, ou seja, ocupantes dos que integram o arcabouço constitucional do Estado, o esquema fundamental do Poder”<sup>100</sup>. Os agentes públicos são aqueles “que realizam, sob variados vínculos e algumas vezes sem qualquer liame, atividades de sua responsabilidade ou prestam serviço a administração Pública”<sup>101</sup>. Em suma, agente político é espécie de agente público. Seguindo este raciocínio, o Governador de estado é agente político, possuindo, dessa forma, características próprias para ser penalizado.

Após caracterizar o Governador como agente político, pode-se partir para definir a procedência da responsabilização, ou seja, validar a viabilidade de imputar as sanções previstas na lei de improbidade ou na lei dos crimes de responsabilidade ao citado agente político.

O crime de responsabilidade tem caráter eminentemente político e substancialmente administrativo. “É a medida de natureza político-administrativa que tem por finalidade desinvestir de funções públicas todo membro do Governo, que pela prática de crime de responsabilidade (...) perdeu a confiança do povo”<sup>102</sup>.

---

<sup>98</sup> Lei nº 1.079/1950. Art. 74. Constituem crimes de responsabilidade dos governadores dos Estados ou dos seus Secretários, quando por eles praticados, os atos definidos como crimes nesta lei.

<sup>99</sup> Art. 2º Reputa-se agente público, para os efeitos desta lei, todo aquele que exerce, ainda que transitoriamente ou sem remuneração, por eleição, nomeação, designação, contratação ou qualquer outra forma de investidura ou vínculo, mandato, cargo, emprego ou função nas entidades mencionadas no artigo anterior.

<sup>100</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros Editores. 17ª Edição. Pág. 230.

<sup>101</sup> RICCITELLI, Antônio. **Impeachment à brasileira**: instrumento de controle parlamentar? São Paulo: Minha Editora. 2006. Pág. 32.

<sup>102</sup> CRETELLA JÚNIOR, José. **Impeachment no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1992. Pág. 18.

A improbidade administrativa possui natureza semelhante, pois ela é capaz de retirar os direitos políticos do administrador público, certamente quando ele é considerado agente político. Assim, a lei de improbidade tem caráter político-administrativo quando imposta a agentes políticos.

Nessa percepção, ensinam os doutrinadores Gilmar Ferreira Mendes e Arnold Wald:

A simples possibilidade de suspensão de direitos políticos, ou a perda da função pública, isoladamente consideradas, seria suficiente para demonstrar que não se trata de uma ação qualquer, mas de uma “ação civil” de forte conteúdo penal, com incontestáveis aspectos políticos<sup>103</sup>.

Verificada a similar natureza das leis em estudo, encontra-se no ordenamento jurídico brasileiro a impossibilidade de penalizar o agente duas vezes pelo mesmo ato com sanções de mesma natureza, no caso em questão, político-administrativa. Certamente existe a possibilidade de julgar e penalizar um agente pela prática de crime comum e pela prática de crime de responsabilidade, além da esfera administrativa.

Nesse sentido, assenta a mais importante jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

EMENTA: RECLAMAÇÃO. USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA. CRIME DE RESPONSABILIDADE. AGENTES POLÍTICOS. I. PRELIMINARES. QUESTÕES DE ORDEM. I.1. Questão de ordem quanto à manutenção da competência da Corte que justificou, no primeiro momento do julgamento, o conhecimento da reclamação, diante do fato novo da cessação do exercício da função pública pelo interessado. Ministro de Estado que posteriormente assumiu cargo de Chefe de Missão Diplomática Permanente do Brasil perante a Organização das Nações Unidas. Manutenção da prerrogativa de foro perante o STF, conforme o art. 102, I, "c", da Constituição. Questão de ordem rejeitada. I.2. Questão de ordem quanto ao sobrestamento do julgamento até que seja possível realizá-lo em conjunto com outros processos sobre o mesmo tema, com participação de todos os Ministros que integram o Tribunal, tendo em vista a possibilidade de que o pronunciamento da Corte não reflita o entendimento de seus atuais membros, dentre os quais quatro não têm direito a voto, pois seus antecessores já se pronunciaram. Julgamento que já se estende por cinco anos. Celeridade processual. Existência de outro processo com matéria idêntica na sequência da

---

<sup>103</sup> MENDES, Gilmar; WALD, Arnold. **Competência para julgar ação de improbidade administrativa**. Revista de Informação legislativa. Nº 138. Brasília. 1998. Pág. 214.

pauta de julgamentos do dia. Inutilidade do sobrestamento. Questão de ordem rejeitada. II. MÉRITO. II.1. **Improbidade administrativa. Crimes de responsabilidade. Os atos de improbidade administrativa são tipificados como crime de responsabilidade na Lei nº 1.079/1950, delito de caráter político-administrativo.** II.2. **Distinção entre os regimes de responsabilização político-administrativa. O sistema constitucional brasileiro distingue o regime de responsabilidade dos agentes políticos dos demais agentes públicos. A Constituição não admite a concorrência entre dois regimes de responsabilidade político-administrativa para os agentes políticos: o previsto no art. 37, § 4º (regulado pela Lei nº 8.429/1992) e o regime fixado no art. 102, I, "c", (disciplinado pela Lei nº 1.079/1950). Se a competência para processar e julgar a ação de improbidade (CF, art. 37, § 4º) pudesse abranger também atos praticados pelos agentes políticos, submetidos a regime de responsabilidade especial, ter-se-ia uma interpretação abrogante do disposto no art. 102, I, "c", da Constituição.** II.3. **Regime especial. Ministros de Estado. Os Ministros de Estado, por estarem regidos por normas especiais de responsabilidade (CF, art. 102, I, "c"; Lei nº 1.079/1950), não se submetem ao modelo de competência previsto no regime comum da Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.429/1992).** II.4. **Crimes de responsabilidade. Competência do Supremo Tribunal Federal. Compete exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal processar e julgar os delitos político-administrativos, na hipótese do art. 102, I, "c", da Constituição. Somente o STF pode processar e julgar Ministro de Estado no caso de crime de responsabilidade e, assim, eventualmente, determinar a perda do cargo ou a suspensão de direitos políticos.** II.5. **Ação de improbidade administrativa. Ministro de Estado que teve decretada a suspensão de seus direitos políticos pelo prazo de 8 anos e a perda da função pública por sentença do Juízo da 14ª Vara da Justiça Federal - Seção Judiciária do Distrito Federal. Incompetência dos juízos de primeira instância para processar e julgar ação civil de improbidade administrativa ajuizada contra agente político que possui prerrogativa de foro perante o Supremo Tribunal Federal, por crime de responsabilidade, conforme o art. 102, I, "c", da Constituição.** III. **RECLAMAÇÃO JULGADA PROCEDENTE.** (Supremo Tribunal Federal. Pleno. Rcl. 2.138. Relator Originário Min. Nelson Jobim. Relator para o Acórdão Min. Gilmar Mendes, DJ 17.04.2008 - destaquei)<sup>104</sup>.

No entanto é importante ressaltar que o Supremo Tribunal Federal tem entendido de forma diversa no caso de agente político que já deixou o cargo. O Supremo Tribunal Federal entende que é possível aplicar o regime da Lei de Improbidade Administrativa com base no, princípio republicano, o qual pressupõe a responsabilidade do agente público.

<sup>104</sup> Supremo Tribunal Federal. Reclamação 2.138. Relator Originário Min. Nelson Jobim. Relator para o Acórdão Min. Gilmar Mendes. 2008.

Nesse sentido, é o voto do eminente Ministro Celso de Mello<sup>105</sup>:

Mostra-se importante assinalar – considerada a estrita delimitação que esta Suprema Corte estabeleceu no julgamento da Rcl 2.138/DF (em decisão que, inteiramente desprovida de efeito vinculante, restringiu o debate do tema, limitando-o, unicamente, aos Ministros de Estado) – que a pretendida inaplicabilidade da Lei nº 8.429/92 aos agentes políticos locais (como os Governadores, p. ex.), tal como ora sustentado, conduziria, **se admitida fosse, à completa frustração do dogma republicano segundo o qual todos os agentes públicos são essencialmente responsáveis (“accountable”) pelos comportamentos que adotem na prática do respectivo ofício governamental. (...) É por tal motivo que se impõe reconhecer, em situações como a destes autos (em que já cessou a investidura no mandato de Governador de Estado), a plena e integral aplicabilidade da Lei nº 8.429/92. (...) O entendimento que venho de expor mostra-se reverente a um dos grandes princípios consagrados pela ordem republicana e que consiste na plena responsabilização de todos aqueles investidos no exercício de funções governamentais.**

(Supremo Tribunal Federal. Pleno. Ag. Reg. na AC 3.585. Rel. Min. Celso de Melo, DJ 28.10.2014 - destaquei).

Consoante os elementos expostos, verifica-se que a responsabilização dos atos inconstitucionais praticados pelos Governadores em pleno exercício só pode ser apurada com base na Lei nº 1.079/1950, a qual define os crimes de responsabilidade dos agentes políticos do Estado brasileiro. Abordar-se-á a seguir a base teórico-jurídica do crime de responsabilidade, examinando, desde o altiplano constitucional, os seus elementos constituintes.

## 3.2. O Crime de Responsabilidade de Governadores

### 3.2.1. Aspectos Teóricos do Crime de Responsabilidade

Quando parte do governante a afronta à Constituição, a ordem legal impõe seu afastamento do poder, a fim de preservar a integridade constitucional. O chefe do governo, precisar alinhar seus atos de forma fiel e adequada às regras constitucionais. Quando rompida essa lógica, o Governador poderá sofrer sanções políticas. “O

---

<sup>105</sup> Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental na Ação Cautelar 3.585. Rel. Min. Celso de Melo. Íntegra do Acórdão - Voto. Págs. 1-9.

*impeachment* constitui a técnica adotada pela Constituição para proteger-se de ofensas do Chefe do Poder Executivo”<sup>106</sup>.

O crime de responsabilidade, em sua essência legal, é o ato atentatório à Constituição Federal, realizado pelo Presidente da República, especialmente contra:

- I - A existência da União;
- II - O livre exercício do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e dos poderes constitucionais dos Estados;
- III - O exercício dos direitos políticos, individuais e sociais;
- IV - A segurança interna do país;
- V - A probidade na administração;
- VI - A lei orçamentária;
- VII - O cumprimento das decisões judiciais<sup>107</sup>.

Percebe-se que ela não prevê expressamente a possibilidade de punição dos Governadores, todavia por força da simetria republicana, é certo que tais regras são aplicáveis ao chefe do governo estadual<sup>108</sup>. Usar-se-à como modelo o processo realizado contra o presidente da República, naquilo que for compatível e realizando as alterações necessárias à compreensão da matéria.

Sobre o conceito de crime de responsabilidade, compreende-se que se trata de ilícito funcional do agente político que fere a Constituição Federal. É conveniente lembrar que o crime de responsabilidade não configura exatamente um crime, pois não decorre do corretivo penal. O crime de responsabilidade acarreta apenas uma sanção política, nunca conduz a uma sanção penal; são infrações de alçada constitucional<sup>109</sup>.

Habitualmente denomina-se de *impeachment* o processo de responsabilização do agente político. Porém ele é utilizado de forma genérica, pois o termo *impeachment* refere-se necessariamente à primeira parte do processo, na qual há o afastamento do investigado. Nesse mesmo sentido, é a lição de Fábio Comparato: (o *impeachment*) “é a colocação do indiciado em estado de acusação, como consequência de uma decisão de aceitação da denúncia”<sup>110</sup>. Todavia, utilizar-se-á o conceito de forma geral

<sup>106</sup> PINTO, Paulo Brossard de Souza. **O Impeachment**: Aspectos da Responsabilidade Política do Presidente da República. Porto Alegre: Oficinas Gráficas da Livraria do Globo S. A. 1964. Pág. 125.

<sup>107</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 85.

<sup>108</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Direito Constitucional Tributário. 22º ed. São Paulo: Malheiros, 2006. Pág. 72.

<sup>109</sup> PINTO, Paulo Brossard de Souza. **O Impeachment**: Aspectos da Responsabilidade Política do Presidente da República. Porto Alegre: Oficinas Gráficas da Livraria do Globo S. A. 1964. Pág. 56

<sup>110</sup> COMPARATO, Fábio Konder. Crime de Responsabilidade – renúncia do agente – efeitos processuais. Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo: Malheiros. Nº 7. 1994. Pág. 93.

(englobando todo o processo), principalmente porquanto a doutrina e a jurisprudência a utilizam nesse formato.

No tocante à Constituição, é determinado que o processo do *impeachment* possui duas fases<sup>111</sup>: a primeira refere-se à recepção pelo Poder Legislativo de denúncia realizada, ou seja, é necessário que o Legislativo admita acusação. A segunda fase trata do julgamento do chefe do Poder Executivo. No caso do Presidente, Câmara dos Deputados exerce apenas um juízo inicial de admissibilidade, pois o processo e julgamento ocorrem no Senado Federal.

Vale registrar, que as constituições estaduais não possuem legitimidade para legislar sobre o processo, nem mesmo sobre a definição dos crimes de responsabilidade<sup>112</sup>.

Caso haja o afastamento do cargo, a autoridade não será processada pelo crime de responsabilidade, caso iniciado o processo, este não prosseguirá. “O sujeito passivo do impeachment é a pessoa investida de autoridade, como e enquanto tal. Só aquele que pode malfezer ao estado, está em condições subjetivas de sofrer a acusação”<sup>113</sup>.

A Constituição prevê ainda que a definição dos crimes de responsabilidade cabe à lei complementar, a qual estabelecerá também as normas de processo e julgamento<sup>114</sup>.

O regramento infraconstitucional que regula o crime de responsabilidade é a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950. Ela trata da responsabilidade do Presidente, dos Ministros de Estado, dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, do Procurador-Geral da República, dos Governadores e dos Secretários. Ela é classificada como lei federal singular<sup>115</sup>, pelo fato de ser aplicável a uma pessoa ou a um grupo específico. Tal Lei foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, certamente havendo divergências na doutrina, o que será analisado a seu tempo.

---

<sup>111</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 86. Admitida a acusação contra o Presidente da República, por dois terços da Câmara dos Deputados, será ele submetido a julgamento perante o Supremo Tribunal Federal, nas infrações penais comuns, ou perante o Senado Federal, nos crimes de responsabilidade.

<sup>112</sup> Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 722. São da competência legislativa da União a definição dos crimes de responsabilidade e o estabelecimento das respectivas normas de processo e julgamento.

<sup>113</sup> PINTO, Paulo Brossard de Souza. **O Impeachment**: Aspectos da Responsabilidade Política do Presidente da República. Porto Alegre: Oficinas Gráficas da Livraria do Globo S. A. 1964. Pág. 125.

<sup>114</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 85. (...) Parágrafo único. Esses crimes serão definidos em lei especial, que estabelecerá as normas de processo e julgamento.

<sup>115</sup> RICCITELLI, Antônio. **Impeachment à brasileira**: instrumento de controle parlamentar? São Paulo: Minha Editora. 2006. Pág. 35.

A aludida Lei trata inicialmente o crime de responsabilidade do Presidente da República, somente nos artigos finais cuida da responsabilidade do chefe do Executivo estadual. Ela define que “constituem crimes de responsabilidade dos governadores dos Estados ou dos seus Secretários, quando por eles praticados, os atos definidos como crimes nesta lei”<sup>116</sup>. Assim, aplica-se em sua totalidade a Lei nº 1.079/1950 aos atos administrativos dos Governadores que atentarem contra a Constituição Federal. Os julgados por crime de responsabilidade poderão perder o cargo e ficarem inabilitados por até cinco anos para a vida política<sup>117</sup>. A Constituição Federal preceitua que a inabilitação do Presidente dá-se pelo período de até oito anos, porém isso não se aplica ao governador estadual<sup>118</sup>.

Após o exame dos aspectos teóricos do crime de responsabilidade, analisam-se os aspectos formais referentes ao processo e julgamento do Governador.

### 3.2.2. A Propositura da Ação e o Julgamento do Crime de Responsabilidade de Governador

A Constituição Federal não determina um órgão em especial capaz de propor a ação de crime de responsabilidade para o Presidente e nem mesmo para o Governador.

Ocupa-se em prever tais regras a Lei nº 1.079/1950, a qual regulamenta que “é permitido a todo cidadão denunciar o Governador perante a Assembleia Legislativa, por crime de responsabilidade”<sup>119</sup>. Dessa forma, declara implicitamente o princípio da denunciabilidade popular.

Vale lembrar “que o fundamento maior de um Estado Democrático, nos processos judiciais e assemelhados, reside no respeito ao denominado *due process of law*, ou seja, ao devido processo legal”<sup>120</sup>.

Após recebida a denúncia e julgada objeto de deliberação, a Assembleia Legislativa poderá, por maioria absoluta, decretar a procedência da acusação, e

<sup>116</sup> Lei nº 1.079/1950. Art. 74.

<sup>117</sup> Lei nº 1.079/1950. Art. 78.

<sup>118</sup> Consoante o voto do Ministro Eros Grau na ADI 1.628: “A Constituição não cuidando da questão no que se refere às autoridades estaduais, o preceito veiculado pelo art. 78 da Lei 1.079 permanece hígido --- o prazo de inabilitação não foi alterado. Conclusão diversa violaria o disposto no art. 5º, inciso XXXIX.

<sup>119</sup> Lei nº 1.079/1950. Art. 75.

<sup>120</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aspectos procedimentais do instituto jurídico do impeachment e conformação da figura da improbidade administrativa – parecer. São Paulo. 1992. Pág. 3



assim, será o Governador suspenso de suas funções<sup>121</sup>. Em acordo com as mudanças efetuadas na Constituição Federal de 1988, o quórum para julgamento da procedência da ação será de dois terços<sup>122</sup>.

O julgamento compete a um tribunal misto, composto de cinco membros do Legislativo e de cinco Desembargadores, sob a presidência do Presidente do Tribunal de Justiça do Estado. Os membros do Tribunal são escolhidos mediante eleição pela Assembleia e mediante sorteio para os Desembargadores<sup>123</sup>. Os componentes do Tribunal só podem decretar a condenação do Governador, pele voto de dois terços dos membros<sup>124</sup>.

A Lei ainda estabelece que os Estados podem legislar, em suas Constituições, sobre o processo nos crimes de responsabilidade. Mas como já citado, essa competência é apenas da União.

Dessa forma, conclui-se que o procedimento para julgar os crimes de responsabilidade do Governador tem as seguintes etapas:

- (I) denúncia;
- (II) eleição de comissão especial para dar parecer sobre se a denúncia deve ou não ser objeto de deliberação;
- (III) parecer da Comissão Especial; decisão da Comissão Especial;
- (IV) decisão, pelo plenário da Assembleia, sobre a admissibilidade da denúncia, ou seja, decisão sobre se a denúncia será, ou não, objeto de deliberação;
- (V) citação do Governador-denunciado para, no prazo de 20 dias, oferecer contestação e indicar provas;
- (VI) contestação do denunciado;
- (VII) produção de provas e realização de diligências deferidas ou determinadas pela Comissão Especial;
- (VIII) parecer da Comissão Especial sobre a procedência da acusação;
- (IX) votação, pelo plenário, do parecer da Comissão<sup>125</sup>.

Somente após a votação de dois terços dos parlamentares pelo recebimento da denúncia, o Governador será afastado do seu cargo. Vale reiterar que é

<sup>121</sup> Lei nº 1.079/1950. Art. 77.

<sup>122</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 86. Admitida a acusação contra o Presidente da República, por dois terços da Câmara dos Deputados, será ele submetido a julgamento perante o Supremo Tribunal Federal, nas infrações penais comuns, ou perante o Senado Federal, nos crimes de responsabilidade.

<sup>123</sup> Lei nº 1.079/1950. Art. 78, § 3º.

<sup>124</sup> Lei nº 1.079/1950. Art. 78, § 2º.

<sup>125</sup> Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.628. Rel. Ministro Nelson Jobim. Íntegra do acórdão. Pág. 100.

imprescindível a observação do princípio da ampla defesa. Só então será iniciada a fase de julgamento, a qual será realizada pelo tribunal misto.

Nesse sentido é entendimento do eminente Ministro Nelson Jobim:

(...) entendo que, vigente a Lei Federal por sobre as normas estaduais, não poderá: (a) o Governador do Estado ser suspenso de suas funções como decorrência da admissibilidade da denúncia, e (b) não poderá ser julgado pela Assembleia Legislativa, mas, sim, pelo órgão da Lei de 1950<sup>126</sup>.

O *iter* procedimental dos crimes de responsabilidade do Governador é complexo e fez-se necessária uma análise dos preceitos constitucionais, das regras da Lei nº 1079/1950 e das decisões do Supremo Tribunal Federal. Aliando todos estes componentes percebe-se a delicadeza do caminho até uma possível análise do mérito, por parte do tribunal misto. No entanto ainda é necessário compreender a tipologia do crime de responsabilidade.

### 3.2.3. Tipologia dos Crimes de Responsabilidade

Não é qualquer conduta administrativa, realizada de forma incorreta, que pode configurar um crime de responsabilidade, é preciso um ataque frontal à Constituição Federal.

A Constituição é clara ao estabelecer que os crimes de responsabilidade serão regrados em lei especial<sup>127</sup>, ainda estabelece que os crimes de responsabilidade serão matéria de competência específica da União. Dessa forma, entende-se que não há crime de responsabilidade sem lei federal anterior que o defina. No caso, a Lei nº 1.079/1950, no que foi recepcionado pela atual Constituição.

Em teoria, qualquer ato atentatório a Constituição Federal, poderia ser tratado como crime de responsabilidade. Na prática, ocorre que nem sempre um ato considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal leva ao crime de responsabilidade. É fundamental que o ato esteja tipificado, mais precisamente, na Lei nº 1.079/1950, ou seja, que configure um crime de responsabilidade.

---

<sup>126</sup> Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.628. Rel. Ministro Nelson Jobim. Íntegra do acórdão. Pág. 105.

<sup>127</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 85. Parágrafo único.

Consoante a Lei nº 1.079/1950 são crimes de responsabilidade do Governador os atos que atentarem contra a Constituição Federal, e, especialmente contra:

- I - A existência da União;
- II - O livre exercício do Poder Legislativo, do Poder Judiciário e dos poderes constitucionais dos Estados;
- III - O exercício dos direitos políticos, individuais e sociais;
- IV - A segurança interna do país;
- V - A probidade na administração;
- VI - A lei orçamentária;
- VII - A guarda e o legal emprego dos dinheiros públicos;
- VIII - O cumprimento das decisões judiciárias (Constituição, artigo 89)<sup>128</sup>.

É preciso examinar a perfeita configuração do crime, porém é inegável que a Lei nº 1.079/1950 aborda de forma mais genérica os crimes, praticados pelo agente público, contrários a boa governança. Porquanto “seria absolutamente impossível ao corpo legislativo definir hipóteses precisas”<sup>129</sup>, ou seja, tipificar cada um dos crimes de responsabilidade. Os atos da autoridade passível de *impeachment* podem não corresponder às definições dos fatos delituosos dadas pelas leis penais, mas constituir “mau desempenho do cargo”, unicamente por que prejudiquem o serviço público e desonrem o estado<sup>130</sup>.

Nos crimes de responsabilidade, por serem delitos de natureza política, é essencial analisar a tipologia do crime, principalmente para que não seja usado de forma distorcida com fins meramente demagógicos. O crime de responsabilidade tem a função de destituir do cargo o administrador por atentar contra a Constituição Federal e não contra os ideais de um ou outro partido. “Por isso, deve-se evitar a todo custo que a paixão política do momento prevaleça, no Estado de Direito sobre a legalidade”<sup>131</sup>. É imprescindível que haja a análise mais completa possível, dado o forte contorno da sanção aplicável ao Governador.

Em virtude da rigorosa penalidade do crime de responsabilidade, a sanção só deverá ser aplicada aos casos mais sérios, em eventos que venham causar danos significativos aos Estados e o Distrito Federal ou mesmo à Nação.

<sup>128</sup> Lei nº 1.079/1950. Art. 4º.

<sup>129</sup> PINTO, Paulo Brossard de Souza. **O Impeachment**: Aspectos da Responsabilidade Política do Presidente da República. Porto Alegre: Oficinas Gráficas da Livraria do Globo S. A. 1964. Pág. 49

<sup>130</sup> PINTO, Paulo Brossard de Souza. **O Impeachment**: Aspectos da Responsabilidade Política do Presidente da República. Porto Alegre: Oficinas Gráficas da Livraria do Globo S. A. 1964. Pág. 56.

<sup>131</sup> CRETELLA JÚNIOR, José. **Impeachment no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1992. Pág. 60.

Neste ponto, encontrar-se-á o maior entrave para o emprego do *impeachment* no Brasil. A gravidade de sua penalidade o tem transformado em peça de museu. Certamente não é de se esperar que fossem realizados processos de *impeachment* todos meses, mas desprezar sua importância à manutenção da ordem constitucional é um descrédito à capacidade legítima do poder popular de extirparem um improprio administrador.

Realizada a análise dos aspectos teóricos, passa-se a apreciar as espécies do crime de responsabilidade referentes aos artigos da Lei nº 1.079/1950, mais especificamente aos itens possivelmente infringidos pelos Governadores quando da concessão unilateral de benefícios fiscais no âmbito do ICMS.

### **3.3 Crimes de Responsabilidade Praticados pelo Governador que Concede de Forma Unilateral Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS**

#### **3.3.1 Dos Crimes de Responsabilidade Contra a Probidade na Administração**

A Lei nº 1.079/1950 comporta as espécies de crimes de responsabilidade praticados por Governadores em atos atentatórios à Constituição Federal. Ao analisar a norma verifica-se que alguns artigos revelam-se essenciais para especificar a conduta dos Governadores acerca dos benefícios fiscais de ICMS concedidos unilateralmente. Inicialmente examina-se a proibição administrativa prescrita na Lei.

O texto legal determina que:

São crimes de responsabilidade contra a proibição na administração:

- 1 - omitir ou retardar dolosamente a publicação das leis e resoluções do Poder Legislativo ou dos atos do Poder Executivo;
- 2 - não prestar ao Congresso Nacional dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa, as contas relativas ao exercício anterior;
- 3 - não tornar efetiva a responsabilidade dos seus subordinados, quando manifesta em delitos funcionais ou na prática de atos contrários à Constituição;
- 4 - expedir ordens ou fazer requisição de forma contrária às disposições expressas da Constituição;
- 5 - infringir no provimento dos cargos públicos, as normas legais;
- 6 - Usar de violência ou ameaça contra funcionário público para coagi-lo a proceder ilegalmente, bem como utilizar-se de suborno ou de qualquer outra forma de corrupção para o mesmo fim;

7 - proceder de modo incompatível com a dignidade, a honra e o decoro do cargo<sup>132</sup>.

A probidade nos atos administrativos (conceito básico do artigo supracitado) consiste na honestidade na Administração pública. É preciso observar princípios éticos, de boa-fé, em suma, regras que assegurem a boa administração pública. O Governador tem o dever intrínseco de assegurar a boa governança, tomando como pilares a probidade na administração e a moralidade, valores que limitam e direcionam “a atividade administrativa, tornando imperativo que os atos do agente público não subjuguem os valores que defluam dos direitos fundamentais dos administrados”<sup>133</sup>.

A Constituição Federal preceitua, que a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais será concedida mediante deliberação entre os Estados e o Distrito Federal e entrega à lei complementar a regulação do formato do convênio. Ainda, a concessão unilateral de benefícios fiscais no âmbito do ICMS foi declarada inconstitucional em todas as decisões do Supremo Tribunal Federal, quando incitava a “guerra fiscal” entre os Estados e o Distrito Federal. Outrossim, tais atos administrativos atacam diretamente a Constituição Federal. Vale reiterar que “o trato da questão tributária deve ser feito pelos princípios que regem a coisa pública: nada há que justifique o descumprimento de preceitos constitucionais”<sup>134</sup>.

Além de uma iminente afronta à Constituição Federal entende-se que a concessão unilateral de benefícios fiscais de ICMS encontra perfeita sintonia com o item quatro<sup>135</sup> do citado artigo. Porquanto a concessão do benefício advém do comando do Governador, agindo dessa forma, infere-se ainda, que procedeu de forma incompatível com o decoro exigido para o cargo. À vista disso, o ato administrativo fere duplamente a probidade inerente ao cargo e configura ilícito político, na conformidade da Lei nº 1.079/1950.

Com base na teoria acerca do ilícito, de José Cretella Júnior, a qual preceitua que “a substância ou materialidade do ilícito é sempre um fato, que ocasiona um dano, o que gera responsabilidades e sanções, em razão das perturbações causadas ao

---

<sup>132</sup> Lei nº 1.079/1950. Art. 9º.

<sup>133</sup> ALVES, Rogério Pacheco; GARCIA, Emerson. Improbidade administrativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2011. Pág. 90.

<sup>134</sup> OLIVEIRA, Júlio M. de. O princípio da legalidade e sua aplicabilidade ao IPI e ao ICMS. São Paulo: Quartier Latin, 2006. Pág. 211.

<sup>135</sup> Lei nº 1.079/1950. Art. 9º (...) 4 - expedir ordens ou fazer requisição de forma contrária às disposições expressas da Constituição;

particular, à sociedade, à Administração, ou às pessoas jurídicas privadas”<sup>136</sup>, percebe-se então a existência do delito político-administrativo. Visto que, como inúmeras vezes citado, a concessão inconstitucional de benefício de ICMS, gera danos financeiros, tanto ao contribuinte, quanto ao Estado.

Analisados os fatos acerca das benesses fiscais inconstitucionais e a teoria dos crimes de responsabilidade previstas na Lei nº 1.079/1950, depreende-se que, aos Governadores, imputa-se o crime de responsabilidade referente a ato de improbidade na administração, mais precisamente, na ação de expedir ou fazer requisição contrária a Constituição e proceder de modo incompatível com o decoro do cargo.

Porém constata-se ao longo da Lei nº 1.079/1950 que outras espécies de crimes de responsabilidade abrangem o ato de conceder benefícios de forma inconstitucional. Destarte, examina-se as demais categorias infringidas pelo Governador.

### 3.3.2. Dos Crimes de Responsabilidade Contra a Guarda e Legal Emprego dos Dinheiros Públicos

O artigo 11 da Lei nº 1.079/1950 cuida da responsabilidade referente à guarda e o legal emprego do dinheiro público, porém tal artigo não tem referência na atual Constituição Federal. Para ser mais preciso, tal artigo já não fazia parte da Constituição Federal de 1967. Surge então a questão: seria este artigo recepcionado pela Constituição de 1988?

A resposta é afirmativa, o citado artigo foi recepcionado pela Constituição Federal. É capital compreender que a enumeração das espécies de crimes de responsabilidade é meramente ilustrativa.

Nesse sentido é o voto do eminente ministro Octávio Galloti<sup>137</sup>:

A enumeração é, porém, não mais que exemplificativa (confirmam-no a conjunção e o advérbio “e especialmente”). Mesmo porque, ao comando constitucional, cabe, no caso, apenas traçar a moldura para a tipificação dos crimes, a cargo da legislação ordinária. Não tipificá-los, ela própria.

<sup>136</sup> CRETELLA JÚNIOR, José. Do ilícito administrativo. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Vol. 68. Nº 1. Pág. 137.

<sup>137</sup> Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança 21564-0. Rel. Ministro Octávio Galloti. Íntegra do acórdão. Pág. 186.

Ratificada a validade do preceito legal, é possível conformar seus preceitos aos atos do Governador. De acordo com a Lei dos delitos de responsabilidades, são crimes contra a guarda e o legal emprego dos dinheiros públicos:

- 1 - ordenar despesas não autorizadas por lei ou sem observância das prescrições legais relativas às mesmas;
- 2 - Abrir crédito sem fundamento em lei ou sem as formalidades legais;
- 3 - Contrair empréstimo, emitir moeda corrente ou apólices, ou efetuar operação de crédito sem autorização legal;
- 4 - alienar imóveis nacionais ou empenhar rendas públicas sem autorização legal;
- 5 - negligenciar a arrecadação das rendas, impostos e taxas, bem como a conservação do patrimônio nacional<sup>138</sup>.

A boa gestão do dinheiro público é elemento básico da eficiência pública, preconizada na Constituição<sup>139</sup>, a inclusão deste princípio implica que o melhor aproveitamento seja conduta exigível do administrador público. Portanto, o melhor aproveitamento dos tributos, bem como, a concessão realizada de forma legal, são requisitos da boa administração pública.

Na concessão de benefícios fiscais inconstitucionais é manifesta a renúncia à receita tributária. O administrador público, que não se ateuve aos requisitos prescritos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 24/1975, omitiu-se no cumprimento de seus deveres, causando uma minoração das receitas do Estado, de forma manifestamente inconstitucional. A tributação é um bem essencial ao País. Os valores arrecadados proporcionam a realização dos valores inscritos na Constituição Federal de modo que não se pode eliminar receitas de qualquer forma.

Ainda, no ato de conceder inconstitucionalmente benesses no âmbito do ICMS é clara a negligência à arrecadação do imposto estadual, configurando a espécie presente no item cinco do art. 11 da Lei dos crimes de responsabilidade.

Além do desrespeito à guarda e o legal emprego do dinheiro público, os Governadores utilizam-se de subterfúgios a fim de não eliminar totalmente os benefícios já considerados inconstitucionais e depois instituí-los novamente (drible).

---

<sup>138</sup> Lei nº 1.079/1950. Art. 11.

<sup>139</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...).

Claramente revelando-se uma afronta às decisões do Supremo Tribunal Federal. A respeito disso, analisa-se, responsabilidade perante às decisões judiciais.

### 3.3.3. Dos Crimes de Responsabilidade Contra as Decisões Judiciárias

A certeza da aplicação das sentenças judiciais é de vital importância para o Estado de Direito. De nada vale a independência do Poder Judiciário e sua capacidade de julgar, inclusive o Estado, se esse mesmo Estado não cumpre as decisões judiciais.

A irresponsabilidade da administração pública é notória e prescinde de maiores explanações, mas desrespeitar julgados do Supremo Tribunal Federal é manifesta afronta aos preceitos fundamentais da Constituição Federal. O exemplo citado no primeiro capítulo acerca de evidente “drible” à decisão do Supremo Tribunal Federal demonstra o nível a que se ascendeu a concessão inconstitucional de benefícios fiscais de ICMS.

Nesse sentido, vale lembrar a doutrina de Geraldo Ataliba<sup>140</sup>:

De nada vale fazer uma Constituição, se ela não for obedecida. Não adianta haver lei para tudo, se não for respeitada. Daí a importância do Poder Judiciário. Este merece especial cuidado dos Constituintes, porque é a chave de todas as instituições. Elas só funcionam com o virtual ou atual controle do Judiciário, como demonstra o sábio Seabra Fagundes. Na nossa sociedade tão deformada, involuída e subdesenvolvida, o Judiciário é mais importante do que nos países adiantados (que, aliás, o são, porque têm boas instituições judiciais). E que os fracos, os pobres, os destituídos, os desamparados, bem como as minorias (raciais, religiosas, econômicas, políticas, étnicas etc.) só têm por arma de defesa o direito. E direito só existe onde haja juízes que obriguem o seu cumprimento.

Analisando a criação de leis em manifesta afronta a Constituição Federal e o desrespeito às decisões judiciais percebe-se que os juízes terão muito trabalho a fim de que o setor público cumpra seus veredictos. Pois “fatores políticos, razões econômico-financeiras ou de outra índole acabam prevalecendo no processo legislativo, dando azo à aprovação de leis manifestamente inconstitucionais ou de regulamentos flagrantemente ilegais”<sup>141</sup>.

---

<sup>140</sup> ATALIBA, Geraldo. “Justiça para Todos” in *Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil*, nº 19, ano 6, out./87. in COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense. 7º ed. 2004. Pág. 51.

<sup>141</sup> Manual de Redação da Presidência da República. Brasília. 2º ed.



A fim de responsabilizar os Governadores por mais este ato verifica-se na Lei a seguinte disposição sobre crimes de responsabilidade contra as decisões judiciárias<sup>142</sup>:

- 1 - impedir, por qualquer meio, o efeito dos atos, mandados ou decisões do Poder Judiciário;
- 2 - Recusar o cumprimento das decisões do Poder Judiciário no que depender do exercício das funções do Poder Executivo;
- 3 - deixar de atender a requisição de intervenção federal do Supremo Tribunal Federal ou do Tribunal Superior Eleitoral;
- 4 - Impedir ou frustrar pagamento determinado por sentença judiciária.

Nitidamente constata-se que a aprovação de novas leis, que concedem benefícios fiscais no âmbito do ICMS, pelos Governadores tem por objetivo impedir o efeito das decisões do Poder Judiciário. Assim, encontra abrigo na espécie de crime de responsabilidade presente no item primeiro do art. 12 da Lei nº 1.079/1950.

---

<sup>142</sup> Lei nº 1.079/1950. Art. 12.

#### 4. CONCLUSÃO

O objetivo do presente trabalho cingiu-se em demonstrar a possível responsabilização dos Governadores pela concessão unilateral de benefícios fiscais no âmbito do ICMS. A partir da análise desenvolvida, pode-se concluir, à luz da Constituição Federal e da Lei dos Crimes de Responsabilidade que é possível punilos pela proposição de leis em afronta à Constituição. Outrossim, o Governador, ao propor unilateralmente a benesse fiscal, adentra em determinadas espécies de ilícitos de responsabilidade presentes na Lei nº 1.079/1950, aviltando a probidade na administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e as decisões judiciárias. Certamente é necessária a decisão de inconstitucionalidade da lei para que se vislumbre a possível punição.

A concessão unilateral de benefícios fiscais possui contornos complexos, pois busca o desenvolvimento do Estado com a atração de grandes empresas, fator que beneficia o Estado, mas cria um ambiente hostil na Federação. Todavia, é inadmissível que o Governador afronte a Constituição com tal finalidade. Não se pode chegar à conclusão de que agir de forma contrária a Constituição é a forma correta ou mesmo normal de gerir a máquina pública.

Conforme demonstrou-se durante o trabalho, conceder benefícios de forma unilateral induz a “guerra fiscal” entre os Estados. Basicamente, criam-se leis inconstitucionais, que têm sua válida vigência durante anos e são aplicadas aos contribuintes, depois se verifica sua inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Após a decisão, os contribuintes que lucraram com o benefício têm de devolver os valores referentes ao imposto não pago, quando não têm seus créditos de ICMS glosados pelos Estados que se sentem vítimas nesta famigerada “guerra”. Ainda, mesmo quando as leis são consideradas inconstitucionais, existe a possibilidade de editarem-se novas leis que funcionam da mesma forma.

Nada impede que os Estados discutam possíveis concessões de benefícios nas reuniões realizadas pelo CONFAZ, nem mesmo a solicitação de acordo unânime é barreira para tal entendimento. Dado o caráter nacional do ICMS, é necessária a aprovação por todos os Estados presentes nas reuniões. Acerca do caráter nacional do imposto, muito já foi dito sobre uma necessária mudança, entregá-lo aos cuidados da União poderia ser uma maneira de resolver a questão, porém não parece clara essa medida, nem mesmo viável em um primeiro momento.

Em consequência do exposto ao longo do trabalho, não só é justa ou possível a aplicação de sanções aos Governadores que concedem unilateralmente os benefícios de ICMS, mas também é imprescindível para atenuar a “guerra fiscal” do ICMS. Deve-se aplicar a Lei dos crimes de responsabilidade ao agente político que atenta contra a Constituição Federal, certamente respeitando-se seu direito de ampla defesa, porquanto mesmo que seja um crime político, com penalidades e objetivos políticos, a legalidade deve imperar no Estado de Direito.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. Hipótese da Incidência Tributária. 5º edição. São Paulo: Malheiros, 1998.

ALVES, Rogério Pacheco; GARCIA, Emerson. Improbidade administrativa. 6º edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2011.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS 133/97. Rio de Janeiro: Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, 12 de dezembro de 1997. Disponível em <https://www1.fazenda.gov.br/confaz/>. Acesso em 02.12.2014.

\_\_\_\_\_, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 05 de Outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em 22.10.2014.

\_\_\_\_\_, Lei nº 8.820 de 27 de Janeiro de 1989. Institui o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação e dá outras providências. Porto Alegre: Palácio Piratini, 27 de Janeiro de 1989. Disponível em <http://www.al.rs.gov.br/legiscomp/arquivo.asp?Rotulo=Lei%20n%BA%208820&idNorma=130&tipo=pdf>. Acesso em 01.12.2014.

\_\_\_\_\_, Lei nº 9.868 de 10 de Novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília: Presidência da República, 10 de Novembro de 1999. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm). Acesso em 01.12.2014.

\_\_\_\_\_, Comunicado CAT 36, de 29 de Julho de 2004. São Paulo. Secretaria da Fazenda. Disponível em

[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao\\_tributaria/comunicados\\_cat/ccat362004.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/comunicados_cat/ccat362004.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut). Acesso em 19.10.2014.

\_\_\_\_\_, Lei nº 1079 de 10 de Abril de 1950. Define os crimes de responsabilidade e regula o respectivo processo de julgamento. Brasília. Presidência da República, 12 de Abril de 1950. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l1079.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l1079.htm). Acesso em 20.11.2014.

\_\_\_\_\_, Lei Complementar nº 24, de 7 de Janeiro de 1975: Dispõe sobre os Convênios para a Concessão de Isenções do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, e dá outras Providências. Brasília: Presidência da República, 09 de Janeiro de 1975. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm). Acesso em 23.10.2014.

\_\_\_\_\_, Manual de Redação da Presidência da República. Brasília. 2º edição. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/manual/manual.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/manual/manual.htm). Acesso em 27.11.2014.

\_\_\_\_\_, Programa de ICMS antecipado, glosa de crédito. Secretaria de Estado da Fazenda do Pará. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/icms/icms\\_antecipado/perguntas\\_respostas/glosa\\_Perguntas\\_e\\_respostas\\_atualizado.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/icms/icms_antecipado/perguntas_respostas/glosa_Perguntas_e_respostas_atualizado.pdf). Acesso em: 05.11.2014.

\_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal: Ação Cautelar nº 2.611, Ministra Ellen Gracie. Disponível em <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19132763/medida-cautelar-em-acao-cautelar-ac-2611-mg-stf>. Acesso em 01.11.2014.

\_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.247, Relator Ministro Dias Toffoli. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=625935>. Acesso em 10.11.2014.

\_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.628, Relator Ministro Eros Grau. Disponível em

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392134>. Acesso em 10.11.2014.

\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.345, Relator Ministro Cezar Peluso. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=625272>. Acesso em 01.11.2014.

\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.377, Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347570>. Acesso em 01.11.2014.

\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.906, Relator Ministro Marco Aurélio. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=624647>. Acesso em 02.11.2014.

\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.548, Relator Ministro Gilmar Mendes. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=464546>. Acesso em 01.11.2014.

\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.246, Relator Ministro Carlos Britto. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363345>. Acesso em 29.10.2014.

\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.312, Relator Ministro Eros Grau. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=409290>. Acesso em 19.10.2014.

\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.421, Relator Ministro Marco Aurélio. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=611722>. Acesso em 29.10.2014.

\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal: Agravo Regimental na Ação Cautelar nº 3.585, Relator Ministro Celso de Mello. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7044390>. Acesso em 10.11.2014.

\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.664, Relator Ministro Cezar Peluso. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=627722>. Acesso em 10.11.2014.

\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.674, Relator Ministro Marco Aurélio. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=624648>. Acesso em 10.11.2014.

\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.794, Relator Ministro Joaquim Barbosa. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=624969>. Acesso em 10.11.2014.

\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.804, Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=624969>. Acesso em 10.11.2014.

\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.276. Rel. Min. Luiz Fux. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6760771>. Acesso em 10.10.2014.

\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal: Embargos Declaração no Agravo Regimental na Petição nº 1.104-0. Relator Ministro Sydney Sanches. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=382821>. Acesso em: 15.11.2014.

\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança 21564-0. Rel. Ministro Octávio Galloti. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=85552>. Acesso em: 28.11.2014.

\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal: Reclamação nº 2.138, Relator Originário Ministro Nelson Jobim. Relator para o Acórdão Ministro Gilmar Mendes. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=521649>. Acesso em 10.11.2014.

\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal: Súmula nº 722. Disponível em [http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_701\\_800](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_701_800). Acesso em 10.11.2014.

BORGES, José Souto Maior. O ICMS e os benefícios fiscais concedidos unilateralmente por estado-membro, in: Grandes questões atuais de direito tributário. Vol. 4. São Paulo: Dialética, 2000.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de direito constitucional. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 11ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.



CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2º edição. São Paulo: Noeses, 2014.

CHAVES, Vitor P. FALCÃO, Joaquim. HARTMANN, Ivar A. III Relatório Supremo em Números: o Supremo e o Tempo. Rio de Janeiro: Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2014.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988. 7º edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

\_\_\_\_\_. Curso de direito tributário brasileiro. 10º edição. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

\_\_\_\_\_. Curso de direito tributário brasileiro. 12º edição. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CRETELLA JÚNIOR, José. Do ilícito administrativo. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. V. 68. Nº 1. 1973. Disponível em <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/issue/view/5399>. Acesso em 20.11.2014.

\_\_\_\_\_. *Impeachment* no direito brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1992.

DISTRITO FEDERAL. Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental 198. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=445796#0%20-%20Peticao%20inicial>. Acesso em 01.11.2014.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. A extrafiscalidade no direito tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

HORTA, Raul Machado. Tendências do federalismo brasileiro. In: Revista de Direito Público. 1969.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aspectos procedimentais do instituto jurídico do impeachment e conformação da figura da improbidade administrativa – parecer. São Paulo. 1992.

MELO, José Soares de. ICMS: Teoria e prática. 12<sup>o</sup> edição. São Paulo: Dialética, 2012

MENDES, Gilmar Ferreira; WALD, Arnold. Competência para julgar ação de improbidade administrativa. Revista de Informação legislativa. Nº 138. Brasília. 1998. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/378/r138-17.pdf?sequence=4>  
Acesso em: 10.11.2014.

OLIVEIRA, Júlio M. de. O princípio da legalidade e sua aplicabilidade ao IPI e ao ICMS. 1<sup>o</sup> edição. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

RICCITELLI, Antônio. *Impeachment* à brasileira: instrumento de controle parlamentar? São Paulo: Minha Editora. 2006.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *et al.* (coord.) Reforma Tributária Viável: Simplicidade, Transparência e Eficiência. Disponível em <http://www.sindifisconacional.org.br/images/estudos/cooperacao/ReformaTributariaN EF.pdf>. Acessado em: 04/11/2014.

VARSANO, Ricardo. Guerra Fiscal do ICMS: Quem ganha e quem perde. IPEA. Planejamento e Políticas Públicas. Nº 15, Junho de 1997. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/127/129>. Acessado em 25/10/2014.

VELLOSO. Andrei Pitten. Guerra fiscal: impunidade, proteção da confiança e soluções. Disponível em <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/guerra-fiscal-impunidade-protecao-da-confianca-e-solucoes/7279>. Acesso em 05.10.2014.