

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE DIREITO

ANDRÉ SALES MOREIRA

REGIMES ESPECIAIS SUBSTANTIVOS DE TRIBUTAÇÃO DO ICMS

Belo Horizonte

2018

ANDRÉ SALES MOREIRA

REGIMES ESPECIAIS SUBSTANTIVOS DE TRIBUTAÇÃO DO ICMS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais para obtenção do grau de Mestre, sob orientação do Professor Doutor Onofre Alves Batista Júnior.

Linha de pesquisa: *Poder, Cidadania e Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito.*

Área de estudo: *Justiça Tributária e Segurança Jurídica.*

Belo Horizonte

2018

ANDRÉ SALES MOREIRA

REGIMES ESPECIAIS SUBSTANTIVOS DE TRIBUTAÇÃO DO ICMS

Dissertação apresentada e aprovada junto ao Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais visando à obtenção do título de Mestre em Direito Administrativo.

Belo Horizonte, ____ de fevereiro de 2018

Componentes da banca examinadora:

Professor Doutor Onofre Alves Batista Júnior – Orientador

Professor Doutor (a)

Professor Doutor (a)

Professor Doutor (a)

Para minha família: Thais, Henrique e Fernanda.

*“O mais alto de nós não é mais que um
conhecedor mais próximo do oco e do incerto de
tudo.”*

(Fernando Pessoa)

RESUMO

A dissertação tem como objeto de investigação o regime especial substantivo de ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação), o principal imposto sobre o consumo no país. Constatase que os regimes especiais fazem parte do dia a dia do universo jurídico dos estados no Brasil e atingem diretamente os contribuintes localizados em seu território e alhures. Os regimes especiais serão vistos e estudados em suas espécies. Primeiramente, será feito um apanhado geral de como funciona o ICMS. A discussão sobre a regra-matriz do ICMS e os regimes também será feita de forma objetiva. Após, tratar-se-á da questão da justiça tributária, isto é, em que sentido os regimes especiais podem ser repensados como forma de obtê-la. Na sequência do desenvolvimento da dissertação, com foco em um viés econômico, será discutida a guerra fiscal que permeia a tributação do ICMS no país e, de forma breve, será trabalhada a questão do famigerado custo Brasil. Após, será elaborada firme crítica quanto ao instituto estudado. Em sequência, será feita análise de nova legislação que diz respeito ao objeto de estudo e colocados os requisitos indispensáveis para que os regimes especiais tenham validade jurídica. Por fim, e, a título de conclusão, nas considerações finais, será sintetizada a defesa dos regimes especiais substantivos e defendida sua juridicidade.

Palavras-chave: regime especial – tributação do consumo – ICMS – justiça

ABSTRACT

The dissertation has as object of investigation the special substantive regime of ICMS (Brazilian tax on the circulation of goods, interstate and intercity transportation and communication services), the main tax on consumption in the country. It is observed that these regimes are part of the day-to-day legal universe of the states in Brazil and directly affect the taxpayers located in its territory and elsewhere. Special regimes will be seen and studied in their species. First, a general overview of how the ICMS works will be done. The discussion on the ICMS matrix rule and regimes will also be made objectively. Afterwards, this will be the question of tax justice, that is, in what sense special regimes can be rethought as a way of obtaining it. Following the development of the dissertation, focusing on an economic bias, the fiscal war that permeates ICMS taxation in the country will be discussed and the issue of the notorious Brazil cost will be discussed in a brief manner. Afterwards, a strong criticism will be made regarding the institute studied. This will be followed by an examination of new legislation which concerns the subject matter of the study and the indispensable requirements for the special regimes to have legal validity. Finally, and as a conclusion, in the final considerations, the defense of the substantive special regimes will be synthesized and their legality defended.

Key words: special regime - consumption tax - ICMS – justice

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
- Art. - Artigo
- BDMG – Bando de Desenvolvimento de Minas Gerais
- BRICS – Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul
- CEMIG – Companhia Energética de Minas Gerais S.A.
- COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
- CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária
- CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
- CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
- EEUU – Abreviatura de Estados Unidos para a língua espanhola
- EUA – Estado Unidos da América
- FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
- FIEMG – Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais
- FIRJAN – Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro
- IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
- ICM – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias
- ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
- IDH – Índice de Desenvolvimento Humano
- IFDM – Índice Firjan de Desenvolvimento Municipal
- INDI – Agência de Promoção de Investimento e Comércio Exterior de Minas Gerais
- IPEA – Fundação Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
- IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
- IRPF – Imposto de Renda de Pessoa Física
- IRS – *Internal Revenue Service*
- ISS – Imposto sobre Serviços e Prestações de Qualquer Natureza

IVA – Imposto sobre o Valor Agregado (Acrescentado)

IVC – Imposto sobre Venda e Consignações

IVM – Imposto sobre Vendas Mercantis

LC – Lei Complementar

MERCOSUL – Mercado Comum do Sul

MP – Ministério Público

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Social

PRODEPE – Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco

PSDB-PR – Partido da Social Democracia Brasileira no Paraná

RESP – Recurso Especial

RICMS – Regulamento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação

SEF/MG – Secretaria Estadual de Fazenda de Minas Gerais

SINDIFISCO-MG – Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Estadual de Minas Gerais

ST – Substituição Tributária

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUDENE – Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste

SUTRI – Superintendência de Tributação da SEF/MG

TIPI – Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados

UFMG – Universidade Federal de Minas Gerais

VAT – Value Added Tax

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	12
1 DOS CONCEITOS JURÍDICOS	17
1.1 Do ICMS, gênese, posição constitucional e importância.....	17
1.2 Da introdução aos regimes especiais de ICMS	21
1.3 Do regime especial substantivo de ICMS	22
1.4 Dos regimes especiais na legislação e da constitucionalidade.....	29
1.5 Da natureza dos regimes especiais	31
1.6 Dos regimes especiais substantivos que concedem benefícios fiscais.....	34
1.7 Da visão do órgão fazendário.....	39
1.8 Da releitura do princípio da legalidade	45
2 DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E DA REDISTRIBUIÇÃO.....	53
2.1 Do Estado Tributário Redistribuidor.....	53
2.2 Da tributação sobre o consumo	56
2.3 Do ICMS e da justiça tributária e social	58
2.4 Da seletividade, da regressividade e do direito comparado	60
2.5 Da simplificação da tributação e da justiça social.....	63
3 DA GUERRA FISCAL.....	66
3.1 Do estado brasileiro de índole social.....	66
3.2 Das guerras fiscais no Brasil e no mundo	71
3.3 Dos benefícios fiscais.....	75
3.4 Dos regimes especiais e da guerra fiscal.....	79
3.5 Do custo Brasil.....	81
3.6 Dos regimes especiais e do custo tributário	84
4 DA CRÍTICA AOS REGIMES ESPECIAIS.....	88
4.1 Da arrecadação, da transparência e da publicidade.....	88
5 DAS SOLUÇÕES PARA A GUERRA FISCAL	94
5.1 Da lei complementar 160 de 2017.....	94
5.2 Da análise dos dispositivos da lei complementar 160/17.....	95
5.3 Dos regimes especiais e a lei complementar 160/17	98
6 DOS REQUISITOS DOS REGIMES ESPECIAIS	101

6.1	Dos requisitos mínimos.....	101
6.2	Dos <i>Closing Agreements</i>	103
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS	107
8	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	110
9	ANEXO I – ENTREVISTA.....	119

INTRODUÇÃO

A presente dissertação tem como objeto de investigação os regimes especiais do ICMS, (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação) previsto no artigo 155, II, da CRFB/88. De imediato, cabe afirmar que esses regimes fazem parte do dia a dia dos estados no Brasil e de seus contribuintes.

Como preceitua a doutrina moderna:

De modo geral, o instituto em apreço tem por finalidade veicular regras específicas de tributação aplicáveis a um determinado contribuinte ou a um conjunto de contribuintes e normas relativas à emissão, escrituração e dispensa de documentos fiscais. Em ambos os casos, o regime especial visa atender às peculiaridades do interessado, relativamente às operações ou prestações envolvidas, incumbindo-lhe demonstrar as circunstâncias que justifiquem o procedimento que pretende adotar. A par desta hipótese, o referido instituto também é utilizado nas hipóteses previstas no Regulamento do ICMS (RICMS/02).¹

Os regimes especiais serão vistos e estudados em suas espécies. Basicamente, eles se dividem em regimes especiais consensuais e impositivos. Os regimes consensuais se dividem em regimes especiais adjetivos ou de primeiro grau e regimes especiais substantivos ou de segundo grau². Assim, cumpre esclarecer que o corte metodológico será feito neste ponto, qual seja, o regime especial substantivo ou de segundo grau será o foco da dissertação.

De início, no capítulo 1, será feito um apanhado geral de como funciona este tão popular e, ao mesmo tempo, complexo tributo: o ICMS. Cabe asseverar que se trata do tributo que mais arrecada no país e que a sua manutenção e correta aplicação é de fundamental importância para o federalismo de cooperação brasileiro³.

A discussão que há em relação aos regimes especiais estabelecidos nos estados será vista. Existe uma grande controvérsia doutrinária quanto a sua

¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. (Org.), BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.), SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da. (Org.). *ICMS: diagnósticos e proposições*: relatório ao governador do estado de Minas Gerais. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017, p. 74.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *O ICMS e os "regimes especiais"*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, SP, nº 8, p. 94-98, 1996.

³ AGÊNCIA ESTADO. *ICMS é tributo que mais contribui para cofres públicos, mostra levantamento*. Disponível em: <http://www.em.com.br/app/noticia/economia/2016/07/08/internas_economia,781617/icms-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos-mostra-levanta.shtml>. Acesso em: 04 mai. 2017.

constitucionalidade. A maior parte dos doutrinadores considera que estes regimes violariam, principalmente, os princípios da legalidade, da isonomia, do devido processo legal e da homogeneidade do ICMS no território nacional.

Essa violação consistiria na ofensa à regra-matriz do ICMS. A regra-matriz dos tributos é formada pelo antecedente e pelo consequente, *id est*, pelas características básicas de toda norma tributária que cria tributos. As características básicas podem ser divididas em: critério material, critério espacial, critério temporal. Esses são os critérios do antecedente da norma tributária (critérios da hipótese de incidência tributária). Entre as características básicas da norma criadora de exações tributárias ainda temos, no consequente, o critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação tributária) e o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Na hipótese da regra-matriz de incidência tributária podem ser identificados os critérios material, espacial e temporal, ao passo que no consequente encontram-se os critérios pessoal e quantitativo. O critério material faz referência a um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, sendo formado por um verbo pessoal, com sujeito, acompanhado de seu complemento. O critério espacial é a indicação dos locais em que o evento tributário deve ocorrer, a fim de que a norma possa ser aplicada. O critério temporal revela o preciso instante a partir do qual será possível construir o fato jurídico tributário. O critério pessoal corresponde aos aspectos que possibilitam identificar o sujeito passivo e o sujeito ativo da relação jurídica tributária que se instaurará quando da constituição do fato jurídico tributário. O critério quantitativo é formado pela conjugação de base de cálculo e alíquota: a primeira configura-se como a descrição dos padrões que possibilitam a mensuração da materialidade prevista na hipótese da regra-matriz; já a segunda indica o quanto da riqueza mensurada pela base de cálculo corresponderá à dívida tributária⁴.

Consoante as lições retiradas da doutrina majoritária, a estrutura da regra-matriz do ICMS não poderia ser modificada por uma norma complementar exarada pelo Poder Executivo (artigo 96 do Código Tributário Nacional). Tal fato ofenderia o princípio da separação de poderes e o devido processo legal.

Porém, no desenvolvimento da dissertação, ficará assentado que a ferramenta do regime especial é útil. Ela desempenha papel no combate a fatores como a complexidade da exação tributária, evitando a sonegação e garantindo o desenvolvimento econômico. Ainda pode ser citada a sua figuração nas mazelas da guerra fiscal e do custo Brasil. Estes fatores justificam a adoção do instrumento como objeto de estudo. A sua compreensão por um viés contratual possibilita a sua afirmação no universo jurídico.

⁴ BOLAN, Ricardo Ferreira. *Regimes especiais IPI ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 199.

Não será feita a análise de outros princípios, como os da autonomia dos entes federados, da separação de poderes e do tratamento homogêneo para o ICMS em todo o território nacional. A premissa adotada será a de que os regimes especiais correspondem a uma espécie de contrato de direito público e por isso, em havendo o consentimento do contribuinte e se o interesse público primário e o secundário estiverem resguardados, o instrumento é jurídico e constitucional.

Embora haja forte fundamentação da doutrina majoritária a respeito da inconstitucionalidade desses regimes, notadamente os substantivos, a finalidade desta dissertação é justamente demonstrar que é possível a existência desses regimes. Eles existem, são aplicados e são necessários à cobrança e à arrecadação do ICMS.

Desse modo, reforça-se, a finalidade é demonstrar que os regimes especiais substantivos são constitucionais e obedecem à praticidade e à simplicidade, possibilitando o pleno desenvolvimento da atividade econômica. Destaque-se que é necessária a manifestação dos contribuintes e do poder público, além do controle pelos órgãos públicos imbuídos do desiderato. O Ministério Público acompanha de perto as tratativas feitas em busca da exação adequada no estado de Minas Gerais. Ao lado, entende-se que o órgão estatal responsável pelo controle de legalidade na administração pública estadual deve estar presente, qual seja, a Advocacia-Geral do Estado⁵.

O aperfeiçoamento do controle dessas espécies de contrato público se coaduna com os princípios básicos da administração pública brasileira, colocados no artigo 37, *caput*, CRFB/88. A efetivação do controle evita qualquer suspeita sobre a concessão dos regimes especiais e sobre a atuação dos agentes públicos que participam das tratativas. O controle rigoroso da concessão de regimes especiais substantivos é imprescindível em razão da ausência dos representantes do povo em sua elaboração⁶. A previsão da legislação mineira é que ocorra a participação da Assembleia Legislativa apenas para ratificar ou para rejeitar o regime especial substantivo que concede benefícios.⁷

No capítulo 1 igualmente será discutida a natureza dos regimes especiais e defendida a posição doutrinária que os coloca como contratos de direito público e não como atos administrativos discricionários do poder público. De acordo com o professor

⁵MINAS GERAIS, Lei Complementar 81 de 10 de agosto de 2004. Disponível em: <https://www.almg.gov.br/consulte/legislação/completa.html?ano=2004&num=81&tipo=LCP>. Acesso em 07 jan.2018

⁶ *Requiem for the american dream*. Direção de Peter D. Hutchison, Kelly Nyks e Jared P. Scott. Estados Unidos, 2015, 1h12m. Disponível em: <https://www.netflix.com/br/title/80083790>. Acesso em 13 nov. 2017.

⁷ Conforme Noam Chomsky, o primeiro princípio para a concentração de renda e da riqueza é o combate à Democracia.

Muzzi Filho: “Ultrapassar o dogma da unilateralidade, então, é condição necessária para que a proteção jurídica do contribuinte se estenda para o próprio conteúdo da relação jurídica [...]” (MUZZI FILHO, 2013, p. 181).

No capítulo 2, coloca-se a questão da justiça tributária e em que sentido os regimes especiais tocam neste assunto. As atividades econômicas industriais favorecidas pelos regimes especiais de tributação do ICMS podem beneficiar uma camada social mais pobre. As chamadas camadas C, D e E, que se referem àquelas pessoas que se encontram na classe média baixa, na classe baixa e nos pobres abaixo da linha de pobreza, em alguns casos se beneficiam da adoção dos regimes especiais em Minas Gerais. Cuida-se de aplicação do princípio da diferença de John Rawls⁸. A explicação do fenômeno é que a indústria que procura aportar no estado de Minas Gerais tem como foco a produção de mercadorias para o atendimento de pessoas de baixa renda. São produtos de higiene, fraldas, cosméticos, entre outros, que se direcionam à população mais carente. Pessoas que nunca tiveram acesso a essas benesses da sociedade de consumo podem hoje adquirir, por um preço mais baixo, mercadorias que antes se destinavam somente aos ricos e à classe média, as definidas como camadas sociais A e B⁹.

No capítulo 3, será feita uma explicação de como a guerra fiscal funciona na federação brasileira e de como ela causa prejuízo a todos os entes. Trata-se, em breve síntese, de uma disputa por investimentos e arrecadação.

Ao mesmo tempo, as indústrias e empreendimentos no país, teoricamente, poderiam se utilizar desses regimes especiais como ferramenta apta a minimizar o custo Brasil. Esta expressão foi criada para fazer referência aos entraves que existem ou impedem crescimento econômico. Será exposto que o custo Brasil contribui para que indústrias mineiras e de outros estados saiam do território nacional e se dirijam a outros países, principalmente para a China, onde a carga tributária é diminuta ou inexistente e a mão de obra representa custo insignificante na produção. Dessa maneira, o instrumento em estudo é uma alternativa possível para que os estados e o Brasil possam de alguma forma competir nessa guerra mundial por investimentos.

A crítica pela qual os regimes especiais passam será analisada, no capítulo de número 5. Além da explanação sobre os principais pontos em que o instituto é combatido e rejeitado pela doutrina majoritária, o referido capítulo mencionará alguns

⁸ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

⁹ Entrevista transcrita no Anexo I.

requisitos que podem ser utilizados para aperfeiçoar o mecanismo e viabilizar a proposta do estudo. Para que os regimes especiais substantivos sejam vistos como jurídicos e constitucionais é preciso que estejam preenchidos requisitos mínimos indispensáveis.

Serão estudadas, no capítulo 6, formas de coibir a guerra fiscal do ICMS, os dispositivos legais que advieram com a lei complementar 160/17 tem esse desiderato. O ponto principal será a nova legislação e sua compatibilidade com os regimes especiais materiais que concedem benefícios fiscais.

Por fim, como fechamento da dissertação, no capítulo 7 será feita uma compilação da estrutura do ICMS, dos regimes especiais, do custo Brasil, da guerra fiscal, mediante análise crítica, para se chegar à conclusão de que é possível a adoção dos regimes especiais materiais e que eles são jurídicos. Não pode mais haver omissão quanto à análise jurídica desses regimes especiais. A realidade fática nos estados da federação deve ser analisada e corroborada pelo universo do Direito.

Forçoso concluir que é bastante improvável a extinção de todos os regimes especiais adotados hoje nos estados brasileiros. Essa opção seria uma forma de decretar a inviabilidade da tributação do ICMS.

1 DOS CONCEITOS JURÍDICOS

1.1 Do ICMS, gênese, posição constitucional e importância

A importância do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação, doravante apenas ICMS, será ressaltada por diversas vezes no bojo desta dissertação. Esse tributo é fundamental para o equilíbrio federativo¹⁰.

O ICMS aparenta o IVA – Imposto sobre Valor Agregado ou Adicionado. O Brasil foi um dos primeiros países a adotar o imposto não cumulativo. Trata-se de uma exação com origem na França do pós-guerra e com raízes na segunda década do século XX.

A tributação cumulativa foi responsável, segundo alguns estudiosos, entre eles Adam Smith, pelo declínio do império espanhol¹¹. A exação conhecida como *alcabala* era um tributo cumulativo, em cascata. Esse tipo de tributação foi praticamente abandonado no mundo todo, por encarecer demais os produtos e por induzir a formação de empresas totalmente verticais. Quer dizer, para diminuir a circulação da mercadoria, que encarece o produto, centraliza-se tudo uma única empresa: insumo, produção, distribuição, varejo.

O tributo cumulativo é contraproducente na sociedade moderna. Por isso, foi desenvolvido o imposto sobre o consumo não cumulativo: “[...] A solução adveio com a adoção de uma proposta do economista C. F. Von Siemens, feita inicialmente ao governo alemão em 1918, porém somente implementada em 1954, na França: a tributação sobre valor acrescido”¹².

Desse modo, o aperfeiçoamento da tributação, iniciado nas primeiras décadas do século XX, hoje é vastamente dominante em todo globo terrestre:

¹⁰ Nessa direção, Fernando Rezende assinala: “Para adicionar uma nova perspectiva ao debate sobre reforma do ICMS, é importante conhecer sua história. Com o passar dos anos, as novas gerações de administradores tributários que participam desse debate perderam contato com as origens desse imposto. Em razão disso, este texto dedica uma atenção especial à análise da origem do ICMS e das transformações pelas quais este imposto foi passando ao longo de mais de quatro décadas que decorreram desde sua criação. Com isso, espera-se que o conhecimento da história possa ajudar a superar as resistências que têm impedido a construção do futuro.” (REZENDE, 2012, p. 15).

¹¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.), DERZI, Misabel de Abreu Machado, (Org.), SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da. (Org.). *ICMS: Diagnósticos e proposições*: relatório ao governador do estado de Minas Gerais. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017, p. 4.

¹² Idem, p. 4.

Dessarte, em que pesem as suas vicissitudes (apuração complexa e alíquota mais elevada), a experiência francesa difundiu-se na Europa e em praticamente todos os países do globo. Hoje a TVA é adotada em mais de 160 nações, sob a nomenclatura de Imposto sobre o Valor Agregado. E, como se demonstrará a seguir, a técnica mais usual de tributação do IVA não o caracteriza – apesar do nome – como um imposto incidente sobre o valor acrescido. Em verdade, sua base de cálculo é o preço total da operação de venda. Após o cálculo do IVA devido sobre o valor integral da operação é que se tem a redução do *quantum debeat* pelo mecanismo de abatimento do imposto pago nas operações anteriores (método substrativo indireto)¹³.

No Brasil, primeiramente foi adotado o IVC, Imposto sobre Vendas e Consignações. Em retrospectiva histórica, pode-se dizer que o mundo passava no ano de 1934 pelo período entre guerras e pela recuperação do *crack* da Bolsa de Nova York em 29 de outubro de 1929. Desse modo, vivia-se um período de ensimesmamento dos estados nacionais e por isso a necessidade de uma tributação estadual como fonte de recursos financeiros próprios.

A principal mudança na tributação estadual ocorreu em 1934, com a atribuição aos estados da competência para instituir o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) e a limitação à cobrança por eles do imposto sobre a exportação, mudanças essas provavelmente motivadas pela necessidade de ampliar a arrecadação sobre as vendas internas em face da crise externa e seus reflexos na receita estadual¹⁴.

Com a evolução da tributação, no ano de 1965, foi implementado o ICM, Imposto sobre o valor adicionado na Circulação de Mercadorias. Tal tributo é bastante parecido com o atual ICMS, cuja previsão detalhada se encontra no bojo do texto constitucional de 1988, que normatizou uma ampliação da hipótese de incidência, isto é, determinados serviços passaram a se constituir em fato gerador do imposto.

Nesse passo, interessa voltar ao texto citado supracitado:

No entanto, a adoção do ICM não aplacou os conflitos federativos. Alterações pontuais foram sendo feitas para atender a críticas dos estados menos desenvolvidos com respeito à excessiva concentração da arrecadação nos estados industrializados. A reforma constitucional efetuada após a redemocratização oferecia uma oportunidade para corrigir os problemas então identificados, mas as condições particulares, que presidiram o processo de elaboração da Constituição de 1988, não permitiram que isso ocorresse.

¹³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.), DERZI, Misabel de Abreu Machado, (Org.), SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da. (Org.). *ICMS: diagnósticos e proposições*: relatório ao governador do estado de Minas Gerais. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017, p. 6.

¹⁴ REZENDE, Fernando. *El ICMS: génesis, mutaciones, actualidad y caminos para su recuperación*. In: BID (Banco Interamericano de Desenvolvimento). Documento de debate, nº IDB-DP-231, novembro de 2012, p. 1-62. Disponível em: <https://publications.iadb.org/handle/11319/5697?locale-attribute=es>). Trad. 2 v., FGV Projetos, IDP – Instituto Brasileiro de Direito Público, p. 13.

Ao contrário, as mudanças processadas nesse momento abriram caminho para que o sistema tributário brasileiro fosse acumulando crescentes problemas para a economia e a Federação, que foram se agravando à medida que sucessivas tentativas de reforma fracassavam (REZENDE, 2012, p. 14).

À semelhança do IVA (Relatórios Neumark, 1962, Comunidade Econômica Europeia), a questão da não-cumulatividade do ICMS, trazido no bojo do art. 155, §2º, I, da CRFB/88, tem por objetivo promover a tributação na forma imposto-contrainposto em cada fase de incidência tributária, de forma a não onerar demasiadamente a cadeia produtiva e, conseqüentemente, evitar qualquer espécie de tributação em cascata¹⁵.

Em face de tais problemas e à procura de alternativas para dinamizar o crescimento econômico sem prejudicar a arrecadação tributária, os países europeus intentaram, na primeira metade do século XX, buscar uma nova forma de tributação das operações com bens e serviços que não impactasse tão fortemente o consumo e, via de consequência, permitisse o desenvolvimento mais acentuado das economias, então fortemente combatida pelas duas guerras mundiais. A solução adveio com a adoção do economista C. F. Von Siemens, feita inicialmente ao governo alemão em 1918, porém somente implementada em 1954, na França: a tributação sobre valor acrescido.

[...]

O novel mecanismo tributário tornou-se, desde cedo, um sucesso. Em 1962, o relatório Neumark (um dos maiores influenciadores da tributação europeia) recomendou a adoção do IVA pelos países do Mercado Comum Europeu, o que passou a ocorrer a partir do final da década de 1960.¹⁶

A relevância do tributo pode ser medida pela sua influência em termos de arrecadação, afinal, trata-se da imposição tributária que mais receita gera aos cofres públicos¹⁷.

Outrossim, pode-se destacá-lo como principal bastião na batalha por investimentos que ocorre na federação brasileira.

Sobre o estado moderno, a federação e a tributação, observa-se que:

Dentre as doutrinas que tentaram justificar a existência do Estado moderno, a mais influente é, sem dúvida, a teoria do contrato social, segundo a qual o

¹⁵ O professor André Mendes Moreira ensina “Sem fazer uso de qualquer dos métodos clássicos para tanto, e considerando o art. 166 como sua norma fundante, a doutrina nacional exige, para a caracterização de um tributo indireto, a repercussão jurídica. É dizer: será indireto o tributo cuja lei tributária instituidora possua como objetivo livrar o pagante da exação do peso econômico do tributo, que deverá ser repassado a terceiro” (MOREIRA, 2010, p. 49-50).

¹⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.), DERZI, Misabel de Abreu Machado, (Org.), SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da. (Org.). *ICMS: Diagnósticos e proposições*: relatório ao governador do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017, p. 4-5.

¹⁷ AGÊNCIA ESTADO. *ICMS é tributo que mais contribui para cofres públicos, mostra levantamento*. Disponível em: <http://www.em.com.br/app/noticia/economia/2016/07/08/internas_economia,781617/icm-s-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos-mostra-levanta.shtml>. Acesso em 04 mai. de 2017.

poder político somente pode ser considerado legítimo se resultante da celebração de um acordo unânime entre indivíduos livres e iguais. Tendo se originado dos escritos de THOMAS HOBBES (1588-1679), JOHN LOCKE (1632-1704), JEAN JACQUES ROUSSEAU (1712-1778) e IMMANUEL KANT (1724-1804), a tradição do contrato social foi esquecida por um longo período, até ser reavivada pelo grande filósofo político do séc. XX, JOHN RAWLS (1921-2002), que a utilizou para abordar o desenho institucional da estrutura básica da sociedade e a seleção de princípios de justiça.

[...]

A toda sorte, uma coisa é certa: independentemente da vertente perfilhada, muito pouco de todo o papel e tinta gastos com a teorização e justificação do Estado moderno foi dedicado à sua forma federal. De fato, somente nas duas últimas décadas, filósofos políticos voltaram seus olhos ao federalismo, em sua grande maioria movidos pela crescente preocupação com a proteção de minorias e identidades nacionais que habitam os chamados estados multinacionais¹⁸.

Explica-se melhor a importância do imposto, que pode ser medida inclusive pela atenção que o texto constitucional lhe dedicou. Como dito, a arrecadação tributária do ICMS é a maior entre todos os tributos previstos na Constituição. Além disso, o ICMS é também responsável direto e indireto pelo fracasso ou sucesso da atividade econômica dos estados-membros. Isto é, as atividades econômicas da federação estão estreitamente ligadas à qualidade da tributação.

Não obstante, quando regula a instituição do ICMS, a Constituição atinge o grau máximo de minudência, restringindo severamente o âmbito de atuação dos Estados e do Distrito Federal. Tal fator, aliado à observação do relevante papel atribuído pela Constituição às leis complementares e às resoluções do Senado Federal, revela claramente um ideal de padronização das regras-matrizes do ICMS por todo o território nacional. Nesse é que se reconhece que o ICMS “a despeito de deferido à esfera de competência dos Estados e do Distrito Federal” possui um caráter nacional, sendo regido, pois, pelo princípio da homogeneidade, da equiponderância ou da solidariedade nacional¹⁹.

O parágrafo acima traz a constatação de que o legislador constitucional se preocupou muito com o ICMS. Quanto à importância do tributo se faz imperativa a concordância com o autor do trecho. Todavia, quando ele fala em ideal de padronização das regras matrizes de ICMS, aparece o ponto de divergência e atrito. A regra-matriz do ICMS não necessariamente deve ser objeto de padronização em todo o território nacional.

¹⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. (Org.), BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.), MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado federal e guerra fiscal no direito comparado*. 1 ed. 3 v. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. _____. *Estado Federal e Tributação: das origens à crise atual*. 1 ed. 1 ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015, p. 6-7.

¹⁹ BOLAN, Ricardo Ferreira. *Regimes especiais IPI ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 53.

Apesar da defesa da possibilidade de mudança da regra-matriz do ICMS pelos regimes especiais, advirta-se que não se admite que esse fato desemboque em desenfreada guerra fiscal. Consiste a guerra fiscal horizontal naquela travada entre os estados da federação brasileira. Basicamente, trata-se de uma luta por arrecadação e pela atração de investimentos financeiros aportados por empresas e grupos econômicos. Esses agentes do mercado buscam auferir benefícios dos estados, os quais anseiam por atrair o capital para ser alocado em seu território. A atração geralmente consiste no oferecimento de legislação tributária favorável, o que proporcionará faturamento e lucros maiores para os agentes econômicos.

A guerra fiscal será discutida e contextualizada em outro capítulo.

1.2 Da introdução aos regimes especiais de ICMS

Hodiernamente os regimes especiais de ICMS são uma realidade estabelecida. Os estados-membros adotam esses regimes como forma de facilitar a cobrança e a arrecadação do crédito tributário. Além disso, os regimes especiais têm sido utilizados com outras finalidades, tanto em atendimento aos anseios dos contribuintes quanto às necessidades das fazendas estaduais.

Para analisar a relevância dos regimes especiais mister falar em números. Focando no estado de Minas Gerais, pode-se afirmar que havia 4.219 (quatro mil duzentos e dezenove) regimes especiais concedidos em 1º de setembro de 2015.

O seguinte quadro esclarece o número mencionado no parágrafo anterior:²⁰

Regimes Especiais Concedidos

Data de apuração: 01/09/2015

Tipo de regime	Quantidade
Obrigação Acessória	1.376
Obrigação Principal e Acessória	41
Obrigação Principal	2.802

Total.....4.219

²⁰ SOUSA JÚNIOR, René de Oliveira e. *ICMS: o que precisa ser corrigido?* In: Seminário Pós Graduação UFMG. Belo Horizonte: UFMG, 2017. Professores: DERZI, Misabel de Abreu Machado. (Org.), BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.), MOREIRA, André Mendes (Org.)

Primeiramente, afirma-se, desde já, que os regimes especiais de ICMS têm natureza bilateral. Já é passada a hora de encarar os fatos e de o direito tributário atentar para a realidade que se impõe. A existência de contratos tributários é um fato e uma necessidade que o direito brasileiro precisa reconhecer e legitimar.

Há basicamente dois tipos de regimes tributários especiais consensuais. Temos o regime especial adjetivo ou de primeiro grau e o regime especial substantivo ou de segundo grau²¹. Ao lado dessas duas espécies dos regimes consensuais ainda existem os regimes especiais impositivos.

Os regimes especiais impositivos não serão objeto de estudo. Esses regimes são aplicados sem o consentimento do contribuinte e têm a sua constitucionalidade muitas vezes questionada nos tribunais, com finsas no princípio da proporcionalidade, enunciados das súmulas 70, 323 e 547 do STF. São considerados sanções políticas, arrostando o devido processo legal em sua faceta substantiva, *substantive due process of law*²².

O Supremo Tribunal Federal há muito rechaça as tentativas do fisco de impor limitações às atividades comerciais de contribuintes em débito com a Fazenda Pública. É o que extrai, por exemplo, da leitura da súmula 547, a qual determina que “não é lícito à autoridade administrativa proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache suas mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”. O mesmo pode ser extraído das súmulas 70 e 323.

Especificamente no que concerne aos regimes especiais de ofício, o Supremo Tribunal Federal, atento à preservação do livre exercício de atividade econômica dos contribuintes do ICMS, também já pacificou o seu entendimento no sentido de que tais regimes são inconstitucionais. [...]²³

O objeto de estudo, logo abaixo destrinchado, são os regimes especiais consensuais. Desse modo, impende apartá-los: de um lado, o regime especial consensual adjetivo ou de 1º grau e, de outro lado, o regime especial consensual substantivo ou de 2º grau. Assim, frisar-se-ão as diferenças e, notadamente, o objeto de investigação nesta dissertação, qual seja, o regime especial consensual substantivo, de 2º grau ou, ainda, material.

1.3 Do regime especial substantivo de ICMS

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *O ICMS e os “regimes especiais”*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, SP, nº 8, p. 94-98, 1996.

²² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 374981/RS. *Informativo nº 381*. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo381.htm>. Acesso em 19/06/2017.

²³ BOLAN, Ricardo Ferreira. *Regimes especiais IPI ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 189/190.

O regime especial consensual, como o próprio nome está a dizer, é aquele em que o contribuinte e a fazenda pública, de forma concertada, se põem de acordo com as cláusulas nele colocadas. É aquele regime em que está preservado o interesse do erário, porquanto indisponível, mas também se leva em consideração o interesse do particular, contribuinte, no desenvolvimento de sua atividade econômica, da melhor forma à obtenção de seu objetivo, o lucro.

Na lição do professor Carlos Victor Muzzi Filho:

Os regimes especiais, dessa maneira, são exemplos de atuação concertada da Administração Tributária e do fisco, nos quais a importância da manifestação de vontade mostra-se ainda mais relevante, seja para afastar o figurino constitucional, seja para fixar nova obrigação tributária, com “sensíveis mutações no liame obrigacional” (CARVALHO, 1996, p. 97). Reconhecer a natureza bilateral deste ajuste, além de aumentar o grau de segurança jurídica do contribuinte, resulta na adoção de soluções mais corretas, notadamente em se configurando litígio entre as partes, justamente porque se poderia permitir o emprego de regras e princípios contratuais, reforçando-se, então, a segurança jurídica dos contribuintes (MUZZI FILHO, 2012, p. 172).

Ricardo Ferreira Bolan, após afirmar que os regimes especiais são frutos de uma necessidade contemporânea de mudanças vertiginosas, tanto para o contribuinte quanto para o poder público, resume bem a essência desses regimes:

As normas que instituem tais regimes especiais representam exceções às normas gerais de deveres instrumentais, de fiscalização, de arrecadação do ICMS e do IPI ou, mais raramente, às regras matrizes do ICMS. Estabelecem sistemáticas de tributação específicas e individualizadas para contribuintes cuja situação demanda tratamento diferenciado²⁴.

Com fulcro nesse pequeno excerto, é possível concluir que os regimes especiais são principalmente de dois tipos e que têm o objetivo de realmente dar tratamento diferenciado a contribuintes em situação específica e, acrescente-se, têm objetivo paralelo de dar eficiência e praticidade ao labor fazendário.

Conforme ensina Paulo de Barros Carvalho, os regimes especiais se dividem basicamente em consensual e impositivo:

Desde logo, a distinção básica entre o regime consensual e o regime impositivo. O primeiro, de iniciativa do sujeito passivo (regra geral), pressupõe o diálogo entre fisco e contribuinte, que chegam a um entendimento sobre modos mais simples e operativos de consignar a incidência e solver o débito. Já o último, estabelecido unilateralmente pela

²⁴ BOLAN, Ricardo Ferreira. *Regimes Especiais IPI ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 17.

Administração, em procedimento de ofício, reúne nítidas conotações sancionatórias, ainda que esteja voltado a garantir o erário, cercando o implemento da prestação tributária de uma série de medidas coativas, com o escopo de evitar a evasão ou diminuir-lhe os riscos²⁵.

Noutro ponto, o professor Paulo de Barros Carvalho traz as dessemelhanças entre o regime especial consensual adjetivo e o regime especial substantivo.

Teremos, assim, um regime consensual adjetivo ou de primeiro grau, e um regime consensual substantivo ou de segundo grau.

[...]

A diferença está na segunda parte: os regimes adjetivos permanecem circunscritos ao setor dos deveres instrumentais ou formais, substituindo-se ou suprimindo-se expedientes, alterando-lhes o momento de realização, dispensando-se livrões e efeitos fiscais, ou instituindo-se modelos exclusivos. O pagamento da dívida pode sofrer modificações, no que concerne ao momento em que deve ser implementado. Não se mexe, porém, na relação jurídica tributária, que mantém incólume, remanescendo a mesma, desde quando nascera até sua cabal extinção. Já os regimes substantivos ou de segundo grau apresentam idêntico aspecto cognoscitivo, que é antecedente lógico da estipulação, mostrando-se diverso no que atina ao momento estipulativo, pois, neste caso, há sensíveis mutações no liame obrigacional²⁶.

Tais definições, do ilustre professor, serão adotadas nesta dissertação.

O que se pretende é justamente discutir esta questão da força da realidade influenciando no mundo jurídico.

Não se desconhece a imensa objeção que boa parte da doutrina faz, com muitos bons fundamentos, dizendo que os regimes especiais de segundo grau não são possíveis, porquanto eles não se coadunariam com os princípios da tipicidade, da isonomia, da homogeneidade do ICMS no território nacional, da separação de poderes, entre outros.

Porém, como se extrai da realidade dos fatos, isto é, do dia a dia dos contribuintes e dos órgãos incumbidos da cobrança do ICMS no país, os regimes especiais substanciais são utilizados e possibilitam que o tributo continue a vigor a contento e a ser o responsável pela maior arrecadação entre todas as espécies discriminadas no texto constitucional^{27 28}.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *O ICMS e os "regimes especiais"*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, SP, vol. 8, 1996, p. 96-97.

²⁶ Idem, p. 95.

²⁷ O ICMS costuma ser a principal fonte de receita dos Estados e é cobrado em operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. A alíquota do tributo varia em cada Estado, o que acaba estimulando uma competição entre os governos estaduais, que podem oferecer alíquotas mais baixas para atrair empreendimentos. É a chamada "Guerra Fiscal".

O levantamento do IBPT foi feito com base nos cerca de R\$ 1 trilhão que foram registrados pelo Impostômetro até o dia 5 de julho. A pesquisa aponta que, depois do ICMS, as contribuições para a Previdência, recolhidas pelo governo federal, são as que mais arrecadam, com 17,09% do total. Na

Portanto, a realidade tributária brasileira se mostra repleta de regimes especiais de ICMS, e o jurista não deve desconsiderar esta realidade. Estimativas feitas pela Comissão Permanente de Revisão e Simplificação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais, em estudo ainda inédito, apontam que, até 2015, já haviam sido concedidos 4.219 (quatro mil, duzentos e dezenove) regimes especiais a contribuintes sediados em Minas Gerais. A maior parte deles, 2.802 (dois mil, oitocentos e dois), continha normas sobre a definição da obrigação tributária principal (MINAS GERAIS, 2016:14), alcançando, até 2015, 3.441 (três mil, quatrocentos e quarenta e um) contribuintes, visto que muitos contribuintes possuíam mais de um regime especial tributário (MINAS GERAIS, 2016:14).

Impõe-se, então, ao direito tributário, examinar com mais profundidade esses regimes especiais de tributação, até porque, na prática, são eles que constituem o cotidiano da realidade tributária brasileira, não se justificando que permaneçam alheios aos estudos teóricos. Bem registrou Geraldo Ataliba, em prefácio ao trabalho de Misabel Abreu Machado Derzi, que “não há nada mais prático do que uma boa teoria” (DERZI, 2007:18)²⁹.

Calha mencionar, de forma breve, a principal objeção que é feita ao regime especial substantivo.

De maneira alguma pretende se esgotar o assunto sobre normas e princípios que supostamente seriam atingidos pela existência de regimes especiais substantivos de ICMS³⁰. Eles se fazem presentes no cotidiano da federação. Sendo assim, a proposta é analisar essa resistência, resiliência ou prevalência da realidade e justificá-la.

Alega-se que o regime especial material é inconstitucional por afetar diretamente o princípio sagrado da legalidade. O princípio da legalidade estrita no direito tributário tem grande relevância. Ele vem previsto nos artigos 5º e 150, I, da CRFB/88. A lei criada pelo Legislativo impõe muitos limites ao Poder Executivo. Entende a doutrina

seqüência aparecem o Imposto de Renda (IR), com 15,42%, Cofins, com 9,02%, o FGTS, com 5,28%, e o CSLL, com 3,31%. Todos são arrecadados pelo governo federal.

AGÊNCIA ESTADO. *ICMS é tributo que mais contribui para cofres públicos, mostra levantamento*. Disponível em: <http://www.em.com.br/app/noticia/economia/2016/07/08/internas_economia,781617/ics-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos-mostra-levanta.shtml>. Acesso em 04 mai. 2017.

²⁸ É requisito indispensável para a validade, juridicidade e constitucionalidade dos regimes especiais materiais ou de segundo grau que a arrecadação tributária não sofra redução com sua implementação. Trata-se de requisito imprescindível. Não é admissível que a instituição de regime benéfico ao contribuinte prejudique o erário público. Este requisito será declinado em outro capítulo. Também será trazida a ideia da curva de Arthur Laffer, teoria que diz que a tributação ideal é aquela em que se encontra a alíquota adequada e a maior arrecadação. Este ponto de encontro é o pico da curva.

²⁹ MUZZI FILHO, Carlos Victor. V Encontro Internacional do Conpedi Montevideu Uruguai. Regime Especial de Tributação no ICMS: o necessário enfoque contratual. *Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UdelaR/Unisinos/URI/UFSC/Univali/UPF/FURG; Coordenadores: Andrés Javier Blanco Beltrami, Antônio Carlos Diniz Murta, Marciano Buffon* Florianópolis: CONPEDI, 2016 p. 256- 272.

³⁰ Todavia, não nos parece que os regimes consensuais materiais sejam sustentáveis em face dos princípios constitucionais que regem a tributação no Brasil. Deveras, esses regimes parecem não se compatibilizar com os princípios da estrita legalidade e da homogeneidade do ICMS por todo território nacional, razão pela qual podem vir a sofrer a pecha de inconstitucionalidade, conforme verificaremos mais detidamente no próximo capítulo deste livro (BOLAN, 2004, p. 100).

majoritária que o princípio da legalidade implica que somente a lei pode tratar da regra-matriz de incidência tributária³¹.

A doutrina majoritária, a qual nos filiamos, afirma não ser possível a Administração estipular qualquer dos critérios formadores da regra-matriz de incidência tributária, sendo apenas a lei o veículo legítimo para instituir ou majorar tributos, conceituando de forma objetiva a hipótese e o consequente da norma tributária (MIGUEL, 2012, p. 183).

Os critérios ou aspectos da regra-matriz não poderiam ser modificados pelo Executivo. Em essência seria este o impedimento que o princípio da legalidade impõe aos regimes especiais consensuais substantivos. A razão seria a preservação da segurança jurídica do contribuinte, que somente poderia ser tributado pelos seus pares. Apenas o poder Legislativo representa a soberania popular o pode aprovar leis que permitam ao poder público avançar sobre o patrimônio do contribuinte.

Esta objeção é importante. O princípio da legalidade se trata de uma conquista civilizatória. É amarra os poder estatal que protege direitos fundamentais à propriedade, à liberdade e garante a preservação do valor constitucional fundamental que é a dignidade da pessoa humana.

Apesar dessa ressalva, a doutrina moderna busca uma releitura deste princípio. O aplicar do direito, em algumas situações, pode modificar alguns aspectos da regra-matriz de incidência tributária.

Insurgindo-se contra esse entendimento, que reputa decorrente de um “excessivo positivismo”, JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA sustenta que a utilização de “conceitos indeterminados” pelas leis tributárias é não apenas inevitável (haja vista que todo e qualquer conceito é, em certa medida indeterminado), mas sim um imperativo pela mutante realidade econômica à qual se aplicam. Ademais, defende o professor da Universidade do Estado do Rio de Janeiro que apenas uma tipificação pela indeterminação conceitual permitiria “o exame da proporcionalidade e adequação da lei tributária aos fins a que ela se destina constitucionalmente.” Nesses termos, OLIVEIRA chega a admitir, escorado em ensinamentos de AMÍLCAR FALCÃO, a possibilidade de a lei tributária condicionar sua aplicação à regulamentação pelo Poder Executivo e que, nesse caso, a sua incidência só poderia ocorrer “quando o regulamento administrativo for baixado” (BOLAN, 2004, p. 120).

³¹ Os demais princípios que dizem respeito à matéria estudada, como isonomia, homogeneidade, seletividade, praticidade, separação de poderes, devido processo legal, entre outros, serão vistos no decorrer dos títulos e subtítulos da dissertação. Serão tratados no estudo de forma breve no capítulo em que for pertinente a sua menção.

Conforme a citação é justamente na questão da proporcionalidade e da adequação da regra-matriz da lei tributária do ICMS que a defesa dos regimes substantivos tem sua força. Os fatos pesquisados que reforçam este fundamento estão alocados à frente, no capítulo sobre a visão do órgão fazendário mineiro em relação ao setor industrial do estado.

Ainda refutando a objeção principal aos regimes substantivos, discorda-se da alegação de que a alteração dos critérios da regra-matriz pelo administrador poderia gerar insegurança jurídica.

Raciocínio exato é feito na tese do professor Muzzi Filho (2013), que discorrendo sobre a manifestação de vontade do contribuinte vê as vantagens da atuação concertação com o poder público para justamente garantir a segurança jurídica.

Em resumo pode ser exposto da seguinte maneira o raciocínio posto na tese. O princípio da legalidade surgiu para a proteção dos indivíduos contra o Estado. Porém, ele não pode ser aplicado de maneira mecânica e fria. Em homenagem à boa fé e à segurança jurídica os atos administrativos consolidados no tempo não podem ser objeto de anulação, mesmo que ilegais.

Desse modo, se para a proteção da confiança, que decorre da segurança jurídica e da boa fé do administrado, o direito admite até mesmo a conservação de atos ilegais, é de um raciocínio lógico exemplar entender contratos instituidores de regime especial que resultaram do acordo entre contribuinte e poder público devem ser igualmente protegidos.

Ora, se a segurança jurídica e a proteção da confiança se impõem mesmo diante de atos ilegais, para garantir os efeitos produzidos por atos jurídicos ainda que inválidos, e que, por produzirem efeitos, geraram a expectativa de continuidade da ordem jurídica, por maior razão há de proteger os atos que resultaram do consenso entre as partes envolvidas na relação jurídica. Sob esse ângulo, aliás, a segurança jurídica e a proteção da confiança desfiem o dogma de que “na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza” (MEIRELLES, 1989, p. 78), pois, em certas circunstâncias, com base na proteção da confiança, impõe-se a preservação até de condutas proibidas pela lei (MUZZI FILHO, 2013, p. 77).

Assim, tratar-se-á a teoria dos contratos de direito público como linha mestra de fundamentação e, a partir dela, passar-se-á a entender essa forma de contrato como legítima e constitucional^{32 33}.

³² Em regra, as obrigações tributárias são *ex lege*, mas, excepcionalmente, podem depender da manifestação de vontade do contribuinte. A participação da vontade do contribuinte pode ocorrer não só

Fechando o raciocínio, assevere-se que os regimes substantivos não ferem a legalidade necessariamente. Avise-se que não se advoga a possibilidade de modificação de todos os critérios da regra-matriz do ICMS.

O critério material não pode ser modificado, sob pena de se alterar o tributo. Em regra, aqueles aspectos estruturais que estão previstos no artigo 146 da CRFB/88 a lei deve preencher. Estes aspectos não podem ser modificados pelo administrador a princípio.

Porém, aspectos como o quantitativo não estão submetidos à absoluta reserva de lei, alíquotas podem ser modificadas, desde que justificadamente e observando-se certos requisitos.

Não se pode utilizar a acordo de vontades para decidir pagar ou não pagar o tributo. Na grande maioria das vezes o consentimento do contribuinte diz respeito especificamente ao aspecto quantitativo do tributo, *id est*, ao *quantum debeatur*.

O contribuinte pode optar por aderir ao contrato de regime alternativo de regime especial, o que resulta na mudança da apuração do quanto é devido.

Devem ser mencionadas, contudo, as muitas restrições que se fazem ao alcance dessas manifestações de vontade, ressalvas que são feitas também por aqueles autores que, eventualmente, reconhecem a existência de manifestação de vontade. MARÍA ESTHER SÁNCHEZ LÓPES deixa transparecer a tese de que a vontade do sujeito passivo assume caráter secundário, porque sua manifestação atua, de modo geral, apenas na quantificação do tributo (SÁNCHEZ LÓPES, 2007, p. 22). Assim, a vontade do contribuinte não se manifestaria em relação ao que MARÍA ESTHER SÁNCHEZ LÓPES chama de aspectos estruturais do tributo (SÁNCHEZ LÓPES, 2007, p. 24) (MUZZI FILHO, 2013, p. 117).

O ponto de concordância com o trecho diz respeito a que os regimes substantivos geralmente atuam no critério quantitativo do tributo (base de cálculo e alíquota). Porém, este critério faz parte sim do aspecto estrutural do tributo. A quantificação do tributo é de extrema importância e por isso não se trata de manifestação secundária de vontade.

no lançamento tributário, senão, também, na própria formação da relação tributária, como se dá, por exemplo, no campo dos benefícios fiscais (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 319).

³³ Com intuito de solucionar problemas como estes, relativos aos ICMS, as Unidades da Federação, de forma unilateral, valem-se, preferencialmente, do chamado “regime especial”, com amparo em legislação genérica e escassa. Em geral, as leis estaduais e distrital conferem discricionariedade ao Poder Executivo para que, diante de casos concretos, editem normas individuais e abstratas facilitando-lhes o cumprimento das obrigações tributárias. É o caso do Estado de São Paulo, onde o poder Executivo está autorizado pelo art. 71 da Lei 6.374/89, a “determinar, a requerimento do interessado ou de ofício, a adoção de regime especial para cumprimento das obrigações fiscais” (MIGUEL, 2012, p. 14-15).

1.4 Dos regimes especiais na legislação e da constitucionalidade

Necessário um adendo neste ponto do trabalho. É sabido e consabido que todos os entes federativos estaduais brasileiros se utilizam dos regimes especiais de tributação em sua exação sobre o consumo³⁴. Contudo, nesta dissertação a ênfase será colocada no estado de Minas Gerais. Explica-se a razão de tal foco.

Primeiramente, é o ente que se encontra próximo ao pesquisador. Melhor dizendo, a dissertação é realizada em instituição de ensino que se situa dentro do ente estadual alvo de estudo. Esta proximidade do pesquisador com o objeto de pesquisa facilita a coleta de dados e o conhecimento da realidade que se descortina nesta segunda década do século XXI.

Segundo, no regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais (aprovado pelo decreto 43.080 de 2002) foi feita uma previsão geral dos regimes especiais, nos dispositivos dos artigos 181 a 186 do RICMS/02.

Em terceiro lugar, foi previsto mecanismo para o estado se defender da guerra fiscal. Esses regimes são necessariamente substantivos. Tratam em geral de alterações no aspecto quantitativo do tributo, quase sempre reduzindo a carga tributária para que a reação à guerra fiscal seja efetiva. Destaque-se, também, que a utilização da ferramenta pode ser para enfrentar a guerra fiscal globalizada. A fuga do capital para os diversos cantos do planeta não pode ser aceita passivamente, como na disputa internacional por montadoras de automóveis^{35 36}.

A guerra fiscal significa a luta desenfreada e, por vezes, desesperada, entre os entes componentes da federação e entre países soberanos para atrair investimentos e, conseqüentemente, aumentar a arrecadação tributária.

³⁴ PERNAMBUCO. Programa de Desenvolvimento Econômico do Estado de Pernambuco. Disponível em: <<http://www.investinpernambuco.pe.gov.br/web/invest/incentivos-fiscais1>>. Acesso em 29 jun. de 2017.

³⁵ ESTADÃO. *Empresas usam brecha do Mercosul para não pagar imposto no Brasil*. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,empresas-usam-brechas-do-mercosul-para-nao-pagar-imposto-no-brasil,81000e>. Acesso em 20 dez. 2017.

³⁶ “[...] Na entrevista no Eliseu, Macron defendeu pontos mais próximos de Marine Le Pen do que seu partido. Disse que é preciso ser mais eficaz diante das grandes migrações reformando o sistema de proteção das fronteiras, a política migratória e o direito de asilo. Também argumentou contra os desequilíbrios dentro da Europa. “Como posso explicar para as classes médias francesas que as empresas fecham as portas na França para ir para a Polônia porque é mais barato e que na França nossas empresas de construção contratam polacos porque o salário deles é menor?”, perguntou o presidente, já um pouco menos fofo do que antes”. “Governantes fofos”, reportagem de Luiza Queiroz, Revista Veja, 28 de junho de 2017.

A legislação mineira explicita os regimes especiais principalmente nos artigos 181 a 186 da parte geral do RICMS/02 e artigos 225 e 225-A da Lei 6.763/75, estes últimos dispositivos trazem os regimes que concedem benefícios³⁷.

Há uma clara previsão normativa reativa nos artigos 225 e 225-A da lei estadual 6.763/75. Isto é, os regimes especiais de benefícios em Minas Gerais são previstos na legislação principalmente como forma de reagir à competição desigual por investimentos.

Existe questionamento sobre a constitucionalidade desses dispositivos da legislação. É de conhecimento dos estudiosos do direito tributário que os estados não podem conceder benefícios unilateralmente³⁸.

O caminho correto, de acordo com a concepção tradicional do direito, é que o estado que se sinta prejudicado leve ao Judiciário, via controle de constitucionalidade, a regra que desafia o parâmetro constitucional de controle.

Porém, o Judiciário é lento e a decisão, quando vem, é intempestiva. Assim, esse meio apontado por parte da doutrina e da jurisprudência não atinge seu fim.

No mais das vezes, a norma atacada com a pecha de inconstitucionalidade é revogada e outra, de igual ou semelhante teor, é apresentada em seu lugar. Todo o esforço feito pelo estado prejudicado acaba sendo em vão. Os benefícios são renovados em dispositivo criado para preservar a vigência da situação benéfica inconstitucional.

Como afirma Igor Mauler Santiago, “sempre se soube serem inconstitucionais as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais em matéria de Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicações (ICMS) concedidos unilateralmente pelos Estados à revelia do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), entretanto, é patente que os mecanismos processuais muitas vezes apontados como adequados se revelam, na realidade, absolutamente inócuos. Se os Estados atingidos (ou as demais pessoas constitucionalmente legitimadas) tivessem proposto Ação

³⁷ Art. 225. O Poder Executivo, sempre que outra unidade da Federação conceder benefício ou incentivo fiscal ou financeiro-fiscal não previsto em lei complementar ou convênio celebrado nos termos da legislação específica, poderá adotar medidas necessárias à proteção da economia do Estado.

(Caput com redação dada pelo art. 3º da Lei nº 19.979, de 28/12/2011.)

[OMISSIS]

Art. 225-A. Nas hipóteses dos arts. 32-A a 32-I, caso o regulamento preveja a concessão do benefício por meio de regime especial, este deverá ser encaminhado à Assembleia Legislativa para ratificação, na forma e nos prazos previstos nos parágrafos do art. 225.

(Artigo com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 20.540, de 14/12/2012.)

(Artigo acrescentado pelo art. 4º da Lei nº 19.979, de 28/12/2011.)

³⁸ A concessão de benefícios fiscais pelos estados está prevista na Lei Complementar 24/75. É exigido um convênio no CONFAZ, firmado pela unanimidade dos estados, que permita que se aplique o dispositivo do artigo 155, §2º, XII, “g”, da CRFB/88. A Lei Complementar 160/17 abriu exceção à regra admitindo convênios que corroboram benefícios com o quorum de 2/3 dos estados.

Direta de Inconstitucionalidade (ADI) tão logo fosse editada cada uma das medidas antijurídicas e o Supremo Tribunal Federal (STF) fosse capaz de ser ágil em decidir, por certo o fenômeno não teria se generalizado e se tornado um mal tão grave para a economia dos Estados-Membros. Não obstante, seria ingenuidade acreditar que isso poderia ter acontecido.

O STF não é capaz de dar resposta atempada às antijuridicidades que afrontam o ordenamento jurídico tributário, nem de garantir, assim, o equilíbrio do pacto federativo. Ao contrário, é sabido que manobras que beiram o cinismo ocorrem e diversos Estados revogam leis que veiculam benefícios inconstitucionais às vésperas do julgamento da ADI contra eles proposta e as reeditam (ficando impunes os agentes responsáveis) logo após a extinção desta por perda do objeto. O quadro, pelo menos tendencialmente, foi alterado pelo STF, em junho de 2011, quando foram anulados incentivos irregulares e, a partir de então, as respostas às arguições tem sido ágeis. Há, inclusive, a proposta de Súmula Vinculante 69, no sentido de que “qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional”³⁹.

Em virtude da situação exposta, para o objetivo deste trabalho, e com base no princípio da presunção de constitucionalidade das leis elaboradas e editadas pelos poderes competentes, não se discutirá a constitucionalidade ou não desses benefícios. O âmago da dissertação está em discutir os regimes especiais, sua utilização, a fundamentação para a sua adoção e, é claro, tratá-los como uma forma de combate às guerras fiscais, mesmo que para isso, muitas vezes, estejam a trazer em seus dispositivos normas que podem ter sua constitucionalidade questionada⁴⁰.

Assim, como já mencionado, não se discutirá aqui a constitucionalidade de normas estaduais que preveem a concessão de regimes especiais em relação àqueles benefícios unilaterais concedidos por outros estados^{41 42}.

1.5 Da natureza dos regimes especiais

³⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; KALUME, Célio Lopes; *A não cumulatividade e a necessidade de estorno de créditos de ICMS decorrentes de benefícios fiscais*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 215. Agosto de 2013. São Paulo – SP.

⁴⁰ Questão que será debatida em capítulo próprio diz respeito a recente lei complementar 160 do ano de 2017. Está novel legislação tem como escopo o fim da guerra fiscal. Mas, será que isto é viável e os regimes especiais substantivos que concedem benefícios serão revogados? Este questionamento será respondido ao fim da dissertação.

⁴¹ Cf. SANTIAGO, Igor Mauler. “*E agora, quem paga a conta da guerra fiscal?*”. Consultor Tributário. Disponível em <http://s.conjur.com.br/dl/edital-sumula-vinculante-guerra-fiscal.pdf>. Acesso em 15 de abril de 2017.

⁴² SCAFF, Fernando Facury; DA CUNHA, Gabriel Hercos. *Não se crê que a LC 160 colocará fim à guerra fiscal entre estados*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2017-ago-17/opiniao-nao-cre-1c-160-colocara-fim-guerra-fiscal>. Acesso em 17 de agosto de 2017.

Adota-se neste trabalho o posicionamento de que as grandes justificativas para a existência dos regimes especiais no âmbito da teoria são a possibilidade da realização de transações administrativas⁴³ e uma maior aceitação dos contratos de direito público em matéria de direito tributário. Conforme Batista Júnior:

A questão tributária, por certo, oferece oportunidades enormes para a celebração de transações, tanto que, nessa seara, o tema já encontrou, no Brasil, disciplina normativa. Por essas razões é que cumpre aprofundar no estudo da transação administrativa tributária que, com certeza, pode fornecer elementos fundamentais para o balizamento das demais transações administrativas (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 318).

É uma nova forma de pensar o direito tributário, em que o contribuinte ganha grande importância e o princípio da praticidade é observado. É certo que a realidade prática e uma nova visão contratual necessitam de que o poder público e o particular tenham liberdade para alterar, por meio dos regimes especiais, parte da regra-matriz e assim possibilitar efetividade, praticidade, crescimento econômico e arrecadação.

Assim, o entendimento agasalhado é de que os regimes tributários substantivos concessivos de benefícios não se tratam de ato discricionário unilateral da Administração Pública. A natureza desses regimes especiais é de contrato de direito público tributário.

Corroborando tal entendimento, com exatidão leciona a doutrina moderna:

Convém insistir que esse novo modelo de atuação estatal, sublinhando a participação do contribuinte, que empresta seu necessário consentimento para que se substitua a regra geral, abstrata e impessoal pela regra específica, não autoriza a atuação estatal à margem da lei. Como já registrado, os regimes especiais de tributação, aplicados no âmbito do ICMS, têm sua adoção autorizada pela legislação tributária. Logo, é o legislador que estabelece os casos em que possível a celebração de regimes especiais de tributação, estabelecendo, ainda, seus limites. O grau de importância do consentimento

⁴³ O art. 191 do Decreto n. 44.747/2008 prevê a transação administrativa no Estado de Minas Gerais:
CAPÍTULO XI

Da Transação

Art. 191. A transação será realizada em casos excepcionais, no interesse da Fazenda Pública Estadual, mediante concessões mútuas, para extinguir litígio, quando se tratar de matéria de alta indagação jurídica, de fato ou de direito.

Parágrafo único. A transação dependerá:

I - de parecer da Advocacia-Geral do Estado e, em se tratando de matéria de fato, de parecer técnico emitido pelas Superintendências de Fiscalização, de Tributação, e de Arrecadação e Informações Fiscais, no âmbito de suas competências, ratificado pelo Subsecretário da Receita Estadual e pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II - de parecer aprovado por resolução conjunta do Secretário de Estado de Fazenda e do Advogado-Geral do Estado, publicada no órgão oficial.

do sujeito passivo, assim, dependerá dos limites (mais ou menos estreitos) estabelecidos pelo legislador⁴⁴.

Como exposto nas linhas acima, os regimes especiais têm uma natureza bilateral, e, no acordo de vontades, uma de suas principais características.

Conforme ensina Muzzi Filho (2013, p. 31-32), a crise da legalidade (apenas a lei já não é suficiente) é uma expressão que se refere também à incapacidade de abarcar o consentimento do contribuinte. A lei já não seria plenamente capaz de garantir a segurança jurídica, seja por questão de legitimidade do Poder Legislativo ou por não ser instrumento adequado a regular todas as nuances da realidade que tenta ordenar. Nos ensinamentos de Onofre Alves Batista Júnior:

A crise da legalidade, então, sob o ângulo jurídico (e também político), manifesta-se ainda na ascensão do Poder Executivo, que, efetivamente, se coloca como o principal agente produtor de normas jurídicas, apontando ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR que essa predominância, no campo tributário, é ainda mais evidente, porque, ainda quando formalmente editada pelo Legislativo, a norma jurídica é engendrada pela “tecnoburocracia” (BATISTA JÚNIOR, 2003, p. 419):⁴⁵

O direito tributário, como ocorre com os ramos do direito administrativo e do direito penal, adota a legalidade estrita. Esse é o entendimento que domina a maioria da doutrina nacional e comparada.

Todavia, ponto fundamental desta dissertação, apesar de a impossibilidade de releitura da legalidade estrita ser o pensamento prevalente, a realidade dos fatos amiúde se impõe à teoria. Isto é, o direito, como ensinam os mestres, deve procurar se adequar aos fatos, aos quais seria inútil se contrapor⁴⁶.

⁴⁴ MUZZI FILHO, Carlos Victor. V Encontro Internacional do Conpedi Montevidéu Uruguai. Regime Especial de Tributação no ICMS: o necessário enfoque contratual. *Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/Udelar/Unisinos/URI/UFESM /Univali/UPF/FURG; Coordenadores: Andrés Javier Blanco Beltrami, Antônio Carlos Diniz Murta, Marciano Buffon.* Florianópolis: CONPEDI, 2016 p. 256- 272., p. 266.

⁴⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado; MUZZI FILHO, Carlos Victor. *O consentimento do contribuinte como técnica de segurança jurídica e praticabilidade no estado democrático de direito.* 2013. Tese (doutorado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito.. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/1843/BUOS-98ZJFW>>. Acesso em 5 jun. 2017, p. 37.

⁴⁶ Ao que já se viu, porém, as maiores resistências ao reconhecimento da manifestação de vontade do administrado se localizam justamente do Direito Tributário, mas, na expressão de JOÃO BAPTISTA VILLELA, “como vida nunca esperou pelo direito” (VILLELA, 2006, p. 279), o bilateral negociado também se instalou no âmbito tributário. A celeuma provocada pelas situações nas quais há manifestação de vontade do contribuinte recomenda, contudo, que se insista na afirmação da compatibilidade desta manifestação de vontade com a Constituição Federal, notadamente em relação com os princípios da legalidade e da igualdade (MUZZI FILHO, 2013, p. 125).

Baseando esse entendimento é de suma importância trazer à citação novamente o entendimento moderno e escoreito do professor Muzzi Filho:

“Todavia, embora as lições mencionadas resumam o entendimento que prevalece (e é, mais por vício do que por convicção, repetido nos cursos e manuais de direito tributário), a realidade tributária brasileira exige e adota, há tempos, soluções que escapam do modelo da legalidade estrita, especialmente no âmbito da apuração (lançamento tributário) do ICMS. Na dinâmica da relação tributária, cada vez mais fisco e contribuinte pautam suas condutas por ajustes bilaterais, que alterando, em maior ou menor grau, o arquétipo legal do tributo, escapam à tradicional definição da legalidade tributária⁴⁷.”

O que se vê na prática do dia a dia dos entes fazendários estaduais é a utilização deste instrumento, os regimes especiais, para a solução de inúmeras questões, dos contribuintes e dos estados.

Entre as questões que merecem ser destacadas está o uso do regime especial como forma de alavancar a economia do estado.

Impende afirmar que o entendimento é de que a natureza dos regimes especiais materiais concessivos de benefícios fiscais é de contrato de direito público tributário.

1.6 Dos regimes especiais substantivos que concedem benefícios fiscais

A questão econômica e do fomento do estado é mais complexa do que aparenta em um primeiro momento. Ao olhar superficialmente, parece que se trata somente de uma ou algumas indústrias que se instalam nos estados e deixam de recolher o ICMS para o estado-membro do qual saíram⁴⁸.

Porém, o assunto não é dos mais simples.

O setor industrial é de suma importância para a ciranda econômica que entrelaça toda uma população de um determinado município, região ou mesmo do estado inteiro.

Em um primeiro momento, pode se pensar que o interesse do estado estaria alocado apenas naqueles setores econômicos apelidados de *blue chips*.

Estes setores da economia são: telecomunicações, energia e gás e combustíveis. Os 3 (três) setores citados são conhecidos com o jargão de *blue chips*. São as grandes

⁴⁷ Idem, p. 30.

⁴⁸ Este tópico do Capítulo I da dissertação se baseia em entrevista no anexo feita e gravada no dia 15 de maio de 2017 com a diretora da SEF/MG, responsável pelos acordos feitos com os contribuintes do Estado de Minas Gerais e implantação dos regimes especiais nos 61 (sessenta e um) setores em que é feita a divisão do setor industrial no Estado.

estrelas da arrecadação do ICMS. E, não custa lembrar, o ICMS é o tributo que mais arrecada no país⁴⁹.

Analisando os números dos diversos setores que arrecadam o ICMS, salvo o setor do comércio, que corresponde a uma boa fatia da arrecadação estadual, somente interessaria, de verdade, ao estado, a arrecadação dos *blue chips*. Isso porque setores como o extrativista, transporte, serviços e indústria de transformação não correspondem, nenhum deles, a sequer uma fatia de 10% (dez por cento) da arrecadação do tributo em comento⁵⁰.

Nesse passo, convém citar recente obra de estudo do ICMS, com propostas ao Governador do estado de Minas Gerais, e que retrata com clareza a situação ora descrita.

Como se depreende da análise dos dados acima, a carga tributária estadual encontra-se bastante concentrada nos segmentos de Combustíveis, Eletricidade e Gás, e Telecomunicações, que constituem as chamadas *blue chips*, confirmando estudos anteriormente elaborados em escala nacional. Outro aspecto digno de nota refere-se ao comportamento da arrecadação resultante do setor da Indústria de Transformação. Além de ser, dentre os acima arrolados, o setor que menos contribui para a arrecadação do ICMS, observa-se ainda o caráter nitidamente declinante da participação relativa deste setor na receita total do Estado, situação esta que coincide com a que tem sido constatada em outras unidades da Federação⁵¹.

Entretanto, e este é um dos escopos do trabalho, é necessário ressaltar que a atividade industrial é de grande importância para o estado de Minas Gerais.

As indústrias, apesar de hoje corresponderem somente a 3,11% (três vírgula onze por cento) da arrecadação do tributo no estado, conforme dados do ano de 2015⁵², são grandes dínamos para toda a economia dos entes federativos brasileiros.

De acordo com os *experts* é forçoso reconhecer que, embora deveras importante, o setor industrial vem perdendo força em todo o Brasil.

⁴⁹ AGÊNCIA ESTADO. *ICMS é tributo que mais contribui para cofres públicos, mostra levantamento*. Disponível em: <http://www.em.com.br/app/noticia/economia/2016/07/08/internas_economia,781617/icms-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos-mostra-levanta.shtml>. Acesso em 04 mai. 2017.

⁵⁰ SOUSA JÚNIOR, René de Oliveira e. *ICMS: O que precisa ser corrigido?* Apresentação feita para a turma de Pós-Graduação da UFMG, Novembro de 2015. Seminários. Professores: DERZI, Misabel de Abreu Machado. (Org.), BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.), MOREIRA, André Mendes (Org.)

⁵¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.), DERZI, Misabel de Abreu Machado (Org.), SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da. (Org.). *ICMS: diagnósticos e proposições*: relatório ao governador do estado de Minas Gerais. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017, p. 70-71.

⁵² SOUSA JÚNIOR, René de Oliveira e. *ICMS: o que precisa ser corrigido?* In: Seminário Pós Graduação UFMG. Belo Horizonte: UFMG, 2017. Professores: DERZI, Misabel de Abreu Machado. (Org.), BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.), MOREIRA, André Mendes (Org.).

Indústria de Transformação:

- setor que menos contribui para a arrecadação do ICMS, com caráter nitidamente declinante da participação relativa deste setor na receita total do Estado, situação esta que coincide com a que tem sido constatada em outras unidades da federação.

- por congregar a totalidade da atividade de transformação, alcançando vários segmentos industriais distintos, e sendo este um fenômeno verificado em nível nacional, as causas não são devidas a um só fator.

- o cenário de disputa federativa por investimentos, o qual se convencionou designar “guerra fiscal”, exerce inegável influência nestes resultados⁵³.

É fato notório que a indústria brasileira vem definhando nos últimos anos. Essa decadência pode ser explicada também pela guerra fiscal horizontal. O processo de desindustrialização pelo qual vem passando o Brasil é bastante preocupante.

Após a Revolução Industrial inglesa, ocorrida no século XIX, as novas colônias passaram a ser os países desindustrializados. O capital envolvido na industrialização está voando para outras plagas do globo; desse modo há empobrecimento do país. Inexiste crescimento significativo nos últimos anos. Há desemprego, pobreza e todos os conseqüências que deles advêm. Desse modo, repita-se, é muito bem vindo instrumento que busque amenizar esta corrida ao fundo do poço. A modernidade líquida, em que tudo flui: empregos, pessoas, culturas, atividades econômicas, trouxe em seu bojo, para toda comunidade internacional, esta corrida insana que resulta em pobreza e miséria⁵⁴.

No caso do estado de Minas Gerais, é feito um grande esforço para que as empresas sejam mantidas no seu território. O peso do setor industrial na economia do estado não pode ser dimensionado somente pela questão da arrecadação tributária. Não é apenas o montante que entra diretamente para o erário que é relevante. Os regimes especiais, além de possibilitar uma melhora na arrecadação, o que realmente ocorre, viabilizam o desenvolvimento da indústria no território estadual. Esse fato, por si só, já justificaria a existência desse instrumento no ordenamento jurídico tributário estadual.

Em torno de regiões industriais, a regra é que ocorra grande atividade econômica, isto é, uma cadeia de atividades paralelas que movimentam a economia. Uma indústria, mesmo de pequeno porte, implica no surgimento de diversos outros negócios ao seu derredor. São outras indústrias para fornecimento de insumos. São também variados serviços para atendimento aos funcionários dessa indústria e a seus familiares.

⁵³ Idem, p. 40.

⁵⁴ BAUMAN, Zigmund. *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

Em vista do quadro de desindustrialização brasileiro e da importância da indústria na cadeia econômica de um território, as ferramentas de que o estado dispõe para a atração e a manutenção dos investimentos em seu território são imprescindíveis para sua própria sobrevivência.

Uma dessas ferramentas é o regime especial substantivo. É uma forma de usar o direito tributário para gerar e conservar a economia. Com base nas observações feitas nos parágrafos anteriores, já se vê a relevância do instrumento estudado e a necessidade de se reconhecê-lo legítimo.

Busca-se neste estudo uma fundamentação para a legitimidade e constitucionalidade desse instrumento que atinge o cerne da regra-matriz do ICMS.

O fundamento que será utilizado é exposto pelo professor Carlos Victor Muzzi Filho, conforme tópico anterior⁵⁵. O regime especial deve ser encarado como um contrato público. Isto é, há de se analisar mais a possibilidade de as partes contratantes se beneficiarem mutuamente com esta espécie de contrato do que com a aplicação seca e, diversas vezes, não razoável do direito tributário. Essa atitude implica sopesar todas as suas limitações impostas pela lei e os seus princípios rígidos.

É cediço que o sistema tributário pode ser uma grande arma para gerir a economia. No entanto, apesar de os regimes especiais se identificarem principalmente por permitir que a economia brasileira se desenvolva, a doutrina em geral ainda os vê com muita desconfiança.

Os regimes especiais precisam ser encarados como um “jogo” em que ambos os “participantes” são beneficiados. Não se trata de um jogo de soma zero, em que o benefício de um é necessariamente a perda de outro. Na verdade, com a adoção dos regimes especiais no estado de Minas Gerais, houve um aumento da arrecadação e também da atividade econômica⁵⁶. O direito não pode brigar com os fatos. É necessário dizer que os princípios jurídicos são construções longevas e o seu germen está posto há milhares de anos, por isso devem ser sempre sopesados. Contudo, como já realçado, os fatos devem prevalecer e o direito tem como meta buscar adaptar os preceitos jurídicos aos fatos do mundo fenomênico.

⁵⁵ MUZZI FILHO, Carlos Victor. V Encontro Internacional do Conpedi Montevideu Uruguai. Regime Especial de Tributação no ICMS: *o necessário enfoque contratual. Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/Udelar/Unisinos/URI/UFESM /Univali/UPF/FURG; Coordenadores: Andrés Javier Blanco Beltrami, Antônio Carlos Diniz Murta, Marciano Buffon.* Florianópolis: CONPEDI, 2016 p. 256- 272.

⁵⁶ Vide anexo I.

Antes da adoção dos regimes especiais em Minas Gerais havia uma revoada de empresas para outras unidades da federação. Os empresários buscavam condições tributárias favoráveis aos lucros. O estado de Minas Gerais perdia sua força motriz, seus empregos, suas atividades ao redor das indústrias e a crise se instalava de modo agressivo.

Em virtude dessa situação de esvaziamento, a partir do final da primeira década do século XXI foi desenvolvido o programa de concessões de regimes especiais em Minas Gerais. O estado passou de exportador de atividades industriais para polo de atração dessas atividades.

Há setores industriais, como o setor calçadista, em que é possível afirmar esse fenômeno. Os dados são corroborados pela Fazenda estadual e por reportagens jornalísticas, conforme o Anexo I desta dissertação e reportagens jornalísticas. Antes da adoção da política de regimes especiais, de tributação direta na base de 2% (dois por cento) com crédito presumido, a arrecadação era pequena, com muita sonegação e muita atividade à margem da tributação. Após a adoção do regime especial, praticamente todas as empresas do setor calçadista aderiram ao regime padrão e a arrecadação aumentou no mesmo passo em que o setor passou a operar dentro da lei.

É interessante mencionarmos algumas formas de padronização desse mecanismo, consoante informações obtidas junto à Fazenda mineira (Anexo I). Para exemplificar esses regimes especiais, pode-se citar o tratamento tributário setorial que prevê diferimentos nas aquisições de insumos, exceto energia elétrica, importados do exterior ou adquiridos internamente. Também existem regimes que concedem o diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo permanente (base legal: alíneas “a” e “b” do item 41, Anexo II, bem como art. 8º, parte geral, do RICMS/02). Outro exemplo, já mencionado, é o crédito presumido que implica o recolhimento efetivo de 2% (dois por cento) ou 3% (três por cento), dependendo da mercadoria. Estes regimes de recolhimento efetivo com alíquota baixa vedam o aproveitamento de quaisquer outros créditos do ICMS. É uma simplificação tanto para quem paga o tributo quanto para a fiscalização deste recolhimento.

Em suma, as regras dos regimes especiais substanciais acordadas entre o estado e os contribuintes obedecem às necessidades destes últimos e vão ao encontro dos objetivos do estado: arrecadação, fomento da economia e legalização fiscal das atividades econômicas industriais exercidas no território do ente tributante.

1.7 Da visão do órgão fazendário

Neste tópico, será feita uma análise do ponto de vista dos órgãos fazendários responsáveis pelos regimes especiais substantivos que concedem benefícios fiscais e do fomento praticado pelo poder público estadual.

Atualmente, o estado de Minas Gerais tem se utilizado dos regimes especiais substantivos⁵⁷ para atrair investimentos para todas as suas regiões. Porém, como funcionam os regimes especiais no estado de Minas Gerais, isto é, como ocorre a sua criação e a sua implementação?

Os contribuintes, dos mais diversos setores da atividade econômica industrial, dirigem-se à Fazenda mineira para entabular negociações de modo a desenvolver ou instalar sua atividade econômica industrial no estado. Em Minas a atividade industrial é dividida em 61 (sessenta e um) setores. Entre eles, podemos citar o setor calçadista, de cosméticos, de medicamentos, dentre outros.

Como sói acontecer nos contratos de direito privado, nos contratos de direito público, embora regidos por princípios diferentes, o proponente, em regra o contribuinte, busca o estado, aceitante, para levar sua demanda com fins a viabilizar uma atividade econômica de interesse do ente público e de sua população.

Trata-se de uma espécie de contrato de direito público em que ambas as partes ganham, diferentemente do “jogo de soma zero”⁵⁸.

O contribuinte ganha na medida em que viabiliza o prosseguimento de sua atividade e o estado ganha em sua arrecadação, que passa a ser mais efetiva e maior. O estado ganha também de forma indireta com geração de empregos na indústria e com o surgimento de inúmeras atividades para dar suporte à indústria em determinada região da unidade federativa.

Pode se tratar do setor moveleiro, do calçadista, de vestuário, de café em cápsulas, de chocolates; são os mais diversos ramos da atividade industrial que se espalham por todo o estado. Esses setores atraem às localidades onde se fixam uma imensa gama de atividades econômicas. Cite-se o setor de serviços e outros setores

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *O ICMS e os “regimes especiais”*. Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 8, 1996, p. 94/98.

⁵⁸ Em teoria dos jogos e em teoria econômica, um jogo de soma zero se refere a jogos em que o ganho de um jogador representa necessariamente a perda para o outro jogador. WIKIPEDIA, a enciclopédia livre *Teoria dos jogos*. Flórida: Wikimedia Foundation, 2017. Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Soma-zero>. Acesso em 13 nov. 2017.

industriais de insumo, de base, que contribuem decisivamente para o bem estar geral da população das localidades influenciadas pela instalação industrial originária.

Apesar das limitações naturais de infraestrutura do poder público, com o regime especial há inibição de práticas irregulares, como créditos inidôneos de ICMS. Objetiva-se que as indústrias com irregularidades fiscais sejam acompanhadas de perto quando obtêm regime especial. As empresas, ao se aproximar do estado, em regra, ficam em situação de regularidade tributária. O resultado é que as indústrias que aderem aos regimes especiais conseguem se manter e sobreviver em períodos de crise. Não raras vezes, elas conseguem se desenvolver.

A indústria calçadista mineira conseguiu aumentar o seu faturamento enquanto a arrecadação do estado para o setor também se elevou⁵⁹. Há um crescimento que se solidifica com a atração de investimentos.

Os regimes especiais potencializam determinadas qualidades e aptidões da unidade federativa. Em Minas, a localização é muito importante para a logística das indústrias. Cidades localizadas no sul do estado, perto do eixo Rio-São Paulo, como Extrema, tiveram um grande crescimento nos últimos dez anos em virtude também da simplificação das regras tributárias pelos regimes especiais. Hoje, Extrema tem um dos maiores IDH (Índices de Desenvolvimento Humano) do Brasil⁶⁰.

Foram avaliados 5.517 municípios, que abrigam 99,8% da população. Ficaram fora do índice cinco cidades criadas recentemente, que ainda não possuem dados suficientes para análise, e 48 que não declararam ou possuem informações inconsistentes.

Na avaliação de 2005 a 2013, a FIRJAN destaca que a nota geral do país avançou 21,3%. Nestes oito anos, o Produto Interno Bruto (PIB) cresceu 35%, foram gerados quase 16 milhões de postos de trabalho formais e houve aumento do rendimento médio em 28%.

Segundo Tatiane Sanchez, Chefe da Divisão de Pesquisa e Estatística do Sistema FIRJAN, “Pela primeira vez no nosso ranking, o primeiro colocado não é um município de São Paulo, desta vez é um município de Minas Gerais. Extrema, que é fronteira com São Paulo... Extrema é um caso especial, pois conseguiu reverter justamente as conquistas econômicas deles para a área social.”

No ranking geral do IFDM, a FIRJAN aponta que 60,3% das cidades possuem desenvolvimento moderado e apenas 7,8% registram alto desenvolvimento.

⁵⁹ Dados SEF/MG, conforme anexo I.

⁶⁰EXTREMA. Prefeitura Municipal. *Extrema é a melhor cidade do Brasil pelo Índice Firjan de desenvolvimento municipal - edição 2015*. Disponível em: <http://extrema.mg.gov.br/noticias/educacao/extrema-e-a-melhor-cidade-do-brasil-pelo-indice-firjan-de-desenvolvimento-municipal-edicao-2015/>. Acesso em 29 mai. 2017.

O destaque positivo do índice é a cidade de Extrema (MG) – que saiu da 569ª colocação em 2005 para a primeira posição no ranking nacional na edição deste ano⁶¹.

Trecho de grande importância do texto acima reflete uma das preocupações deste trabalho: a atividade econômica, impulsionada pela forma adequada de tributação, promovendo a justiça social, “Extrema é um caso especial, pois conseguiu reverter justamente as conquistas econômicas deles para a área social.”⁶²

Igualmente, os investidores internacionais amiúde querem implantar indústrias no Brasil. Quando eles vêm ao país procuram pelo estado federado que lhes ofereça as melhores condições. No caso mencionado, além da localização no sul de Minas, perto de São Paulo, o principal mercado consumidor brasileiro, há o aspecto logístico. Uma mão de obra qualificada e mais barata faz parte desse aspecto logístico. Apesar de não existir em Minas ainda toda a cadeia industrial verticalizada, existem poucas indústrias de base⁶³ e de insumos presentes no estado, como a Usiminas.

Quando se fala em regimes especiais e em atividade industrial, conseqüentemente se fala de benefícios fiscais. A guerra fiscal leva a que os estados busquem proteger sua atividade econômica. O estado de Minas age de maneira defensiva, em virtude do movimento que ceifou muitas indústrias, empregos e serviços correlatos no estado. Em outras palavras, se fez urgente a adoção de técnicas para a preservação de sua economia.

Quem tem benefícios decorrentes da guerra fiscal em Minas Gerais são as indústrias, diversos entre os 61 (sessenta e um) setores industriais já têm implantado pelo estado os regimes especiais. Repita-se que as indústrias representam apenas parte da arrecadação do ICMS no estado de Minas e que há poucas indústrias de base no estado. Ainda assim, é um fato que os regimes especiais atraem investimentos importantes demais para serem desprezados.

Apesar de a arrecadação da indústria ser pequena, como explanado acima, a importância do setor industrial mineiro, o terceiro do Brasil, ainda é bastante significativa no PIB (Produto Interno Bruto) do estado.

⁶¹ Ibidem.

⁶² Ibidem.

⁶³ Recentemente, na cidade de Pouso Alegre, no sul de Minas, instalou-se a maior indústria produtora de máquinas pesadas da China, XCMG. Disponível em: <http://g1.globo.com/mg/sul-de-minas/noticia/2014/06/fabrica-chinesa-e-inaugurada-e-pode-gerar-ate-3-mil-vagas-em-pouso-alegre.html>. Acesso em 20 dez. 2017.

Minas Gerais, com 241,3 bilhões de reais, detém o terceiro maior Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil, atrás somente dos estados de São Paulo e Rio de Janeiro. Sua contribuição para o PIB nacional é de 9,1% e no âmbito regional, sua participação é de 16,1%. A composição do PIB mineiro é: agropecuária 8,4%, indústria 31,9%, serviços 59,7%.

[...]

O setor industrial, que tem participação de 31,9% no PIB estadual, é bastante diversificado. Minas Gerais abriga o terceiro maior parque industrial do Brasil, com destaque para o segmento automobilístico, que é representado pela Fiat (instalada no município de Betim desde 1976), Mercedes-Benz (em Juiz de Fora) e a Iveco (em Sete Lagoas).

Outros segmentos importantes são o alimentício, têxtil, eletroeletrônico, mecânica, metalúrgico, siderúrgico, construção civil, autopeças e mineradoras – Minas Gerais apresenta grande riqueza mineral, sendo grande produtor de ouro, zinco, bauxita (segundo maior do Brasil) e minério de ferro (maior produtor nacional). Outro destaque é o setor de biotecnologia, que está em constante expansão e, atualmente, possui 80 empresas instaladas no estado⁶⁴.

Há setores industriais que cresceram muito que são casos bastante positivos. A Indústria alimentícia é um deles. Existem projetos significativos no setor de biscoitos, chocolates, cápsulas de café etc. Há investidores interessados em conhecer o que o estado propicia em termos de benefícios fiscais para a atração de investimentos. Projetos de novas indústrias do setor de medicamentos, apesar de o grande volume de medicamentos que entra em Minas vir do estado de São Paulo, começam a surgir e se tornar realidade em Minas. Hoje há indústrias que foram atraídas pelos benefícios de Goiás e agora estão de volta ao Estado de Minas Gerais. Há projetos implementados em todas as regiões do Estado, inclusive projetos para a região mineira que faz parte da SUDENE (Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste), considerada a área mais carente do ente estadual⁶⁵.

Convém deixar claro que a atuação do estado de Minas na concessão dos regimes especiais e de benefícios é sempre reativa. A própria estrutura da Fazenda mineira e sua Diretoria de Investimentos não permite uma atuação ativa.

A legislação tributária do estado traz o arcabouço dos regimes. O artigo 75 do regulamento do ICMS (RICMS/02) dispõe sobre situações em que há crédito presumido e conseqüentemente benefício fiscal. Vários dispositivos que englobam diversas

⁶⁴ FRANCISCO, Wagner de Cerqueira e. Economia de Minas Gerais. *Brasil Escola*. Disponível em: <<http://brasilecola.uol.com.br/brasil/economia-minas-gerais.htm>>. Acesso em 04 jul. 2017.

⁶⁵ Entrevista no anexo.

mercadorias e produtos de diferentes ramos industriais, derivados de batatas, conservas, sucos e de polpa de frutas, indústria têxtil, tecidos de algodão entre outros⁶⁶.

O estado é sempre inerte na concessão desses benefícios, tal como o crédito presumido. Também, ainda com referência ao ordenamento jurídico, o artigo 225 da lei 6.763/75 traz as regras⁶⁷. Desse modo, há que se frisar que a concessão dos regimes especiais por Minas tem o viés de proteção da economia e se trata de uma reação à guerra fiscal. A Fazenda mineira recebe a demanda dos contribuintes empresários. É uma atuação reativa. Os investimentos que o estado recebe são frutos da política de uma simplificação da legislação tributária e das questões geográficas e de logística que o estado pode oferecer aos agentes econômicos.

Como regra, o sócio de uma grande empresa, acompanhado de um consultor ou de um escritório de advocacia, se dirige até o estado. Às vezes, terceiros com a FIEMG estão presentes nas reuniões. O contato com o contribuinte pode ser feito por meio de instituições como a FIEMG (Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais), o INDI (Agência de Promoção de Investimento e Comércio Exterior de Minas Gerais) e a secretaria de desenvolvimento.

Em relação aos fatores que não dizem respeito à legislação tributária e à implementação dos regimes especiais há órgão específico ao qual cabe a atuação proativa. O INDI (Agência de Promoção de Investimento e Comércio Exterior de Minas Gerais)⁶⁸ é a unidade do estado de fomento. Cabe a ele ser proativo, prestar a consultoria necessária no que diz respeito a aspectos não tributários. O INDI Sugere o melhor local para o investimento, fornece o contato e a informação sobre as prefeituras e municípios que disponibilizam estruturas, locais e outros benefícios, entre eles a facilidade de acesso à energia da Cemig, licenças ambientais etc. Esta agência estadual cuida de toda a parte que não é tributária é parceira da Fazenda, com um corpo específico de servidores concursados. É uma agência mantida com recursos da Cemig (Companhia Energética de Minas Gerais) e do BDMG (Banco de Desenvolvimento de Minas Gerais).

⁶⁶ MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Fazenda. *Regulamento do ICMS*. Art. 75. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms_2002_seco/partegeral2002_4.htm. Acesso em 03 jul. 2017.

⁶⁷ MINAS GERAIS, Lei nº 6.765 de 26 de dezembro de 1975. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975_08.htm. Acesso em 04 jul. 2017.

⁶⁸ MINAS GERAIS. Agência de Promoção de Investimento e Comércio Exterior de Minas Gerais. Disponível em: <http://www.indi.mg.gov.br/>. Acesso em 04 jul. 2017.

Existe também no estado um comitê para investimentos estratégicos (Comitê de Desenvolvimento), presidido pelo Secretário de Fazenda, que avalia os projetos que são considerados prioritários. Todos os projetos passam pela Fazenda, aprovados por uma comissão de política tributária. Esta comissão é composta pelo secretário, subsecretário, diretores de arrecadação, fiscalização e análise de investimentos.

A iniciativa privada e o Ministério Público fazem parte e aprovam a transparência. Tudo que chega à Fazenda é estudado. Os agentes fazendários analisam o tratamento adequado para cada segmento, sempre buscando atrair o investimento e fomentar a atividade econômica no estado.

Em vista do exposto, há que se concluir o capítulo com a demonstração da grande valia dos regimes especiais substanciais para toda a economia do estado de Minas Gerais e, como não poderia deixar de ser, para os demais estados da federação.

Não basta, na atual fase do direito tributário pátrio, para a adequada tributação do ICMS, a aplicação de regimes especiais consensuais ditos adjetivos, formais ou de primeiro grau.

Os regimes adjetivos são aqueles que cuidam de deveres instrumentais; não mexem na regra-matriz do tributo. Isto é, não alcançam o antecedente e o conseqüente da norma. Eles não adentram nos aspectos principais da regra-matriz da exação.

Frisando, como já dito alhures, tais regimes especiais consensuais de primeiro grau, também chamados de regimes consensuais formais, bastam-se na regulamentação de deveres anexos à regra-matriz da norma tributária.

Os regimes consensuais formais configuram, pois, ajustes ou adaptações que se mantêm na seara dos deveres instrumentais. Podem ainda, exclusivamente no que toca ao ICMS, modificar eventualmente o prazo para pagamento da dívida tributária. Não obstante, não chegam a introduzir normas que excetuem qualquer dos critérios das normas gerais e abstratas de incidência tributária (regras matrizes de incidência tributária) (BOLAN, 2004, p. 81-82).

Em face da realidade generalizada de disputa econômica dentro do estado de Minas federal, que afeta empregos, prosperidade, escolas, hospitais, serviços relacionados à atividade econômica principal, somente se pudermos alterar a regra-matriz de incidência será possível pensar em arrecadação adequada, desenvolvimento econômico e bem estar social, acompanhado de justiça fiscal ou moralidade política.

Consta-se a importância da ferramenta analisada quando altera a regra de incidência do tributo como: aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo

do fato gerador. Uma ferramenta com este alcance, contra os dogmas da estrita legalidade do direito tributário é merecedora e carecedora de estudo.

1.8 Da releitura do princípio da legalidade

Após a fixação da natureza contratual dos regimes especiais no tópico 1.5 deste capítulo 1, a discussão deve retornar à questão da manifestação de vontade do contribuinte. É outra forma de enxergar o fenômeno tributário. Trata-se de uma releitura da legalidade com base do princípio da praticidade.⁶⁹

O pensamento da doutrina tradicional sempre caminhou para a conclusão de que, no direito tributário, o consentimento do contribuinte é dispensável, sendo irrelevante. Salvo indiretamente, quando pensamos na formação da imposição tributária no Legislativo: nesse momento, há a ficção jurídica de que todos os contribuintes consentem com a exação fiscal.

Afirmar a existência de manifestação de vontade do sujeito passivo, nas relações tributárias, soa a heresia. Aos olhos do contribuinte, o tributo é imposto pelo Estado, não se cogitando do consentimento dele, contribuinte, a quem incumbe apenas cumprir sua obrigação legal. Nesse sentido, as limitações constitucionais ao poder de tributar são garantias constitucionais, protegendo o sujeito passivo de eventuais abusos do Fisco, de modo que o valor devido será aquele estipulado na lei, sendo irrelevante a vontade, o consentimento do contribuinte⁷⁰.

A doutrina tradicional e majoritária, ao se referir aos regimes especiais de 2º grau, vê a mancha da inconstitucionalidade. Porém, adotando uma abordagem moderna e revisional da legalidade, com supedâneo no princípio da praticidade, é crível e certo falar que tal inconstitucionalidade é, no mínimo, discutível.

Nos dias de hoje, pode-se falar em uma “crise da legalidade”. A ideia de que cada um é devidamente representado no parlamento, apesar de correta do ponto de vista jurídico, deve ser repensada para que realmente o cidadão, contribuinte no caso, dê seu consentimento à exação tributária que recaia sobre sua atividade econômica.

Existe uma preocupação, de parte da doutrina moderna, com os atos de consentimento do contribuinte. É chegada a hora em que o estado, se pretende se

⁶⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado; MUZZI FILHO, Carlos Victor. *O consentimento do contribuinte como técnica de segurança jurídica e praticabilidade no estado democrático de direito*. 2013. Tese (doutorado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/1843/BUOS-98ZJFW>>. Acesso em 05 jun. 2017.

⁷⁰ Idem, p. 8.

mostrar presente, atuante e necessário, deve considerar o consentimento do contribuinte na execução das leis tributárias. É uma faceta do princípio democrático que deve ser considerada⁷¹. A soberania do parlamento, que a sociedade ocidental vem aperfeiçoando desde a Magna Carta do Rei João Sem Terra de 1215, é de grande importância para os Estados modernos, mas carece de ser repensada.

O que se busca é uma forma nova de se pensar nas obrigações tributárias. Até mesmo para a proteção do contribuinte em ter seu consentimento observado. Não se pode admitir mais, no século XXI, uma imposição cega da obrigação tributária, com o predomínio absoluto do império estatal. Como ensina o professor Muzzi Filho⁷², não se pretende relativizar a legalidade, mas sim que a legalidade represente também segurança para o contribuinte.

De suma importância, e um dos pilares de fundamentação da defesa dos regimes especiais, inclusive em largo aspecto, é o princípio da praticidade.

A boa doutrina assim o expõe a busca da efetividade pelo direito tributário.

Segundo Leonardo Sperb de Paola, “a praticabilidade é a expressão que reveste uma ideia antiga: de que as leis devem ser elaboradas e aplicadas da forma que garanta a sua maior efetividade. Para a realização dos fins, devem ser escolhidos os meios mais adequados”. Citando Misabel Derzi, sustenta que a praticabilidade pode ser considerada um princípio. No campo hermenêutico, “inspira a regra segundo a qual deve dar-se à lei a inteligência que leve à sua aplicação mais cômoda, simples e funcional”. No Direito Tributário, “alivia, em parte, a Administração do fardo da investigação exaustiva do caso isolado, dispensando-a da coleta de provas de difícil, ou até impossível configuração”⁷³.

Ainda na seara do princípio da praticabilidade, ao tratar da substituição tributária progressiva, ensina Célio Lopes Kalume (KALUME, 2012, p. 435): “[...] o regime de substituição tributária encontra seu alicerce exatamente na praticabilidade, ou seja, evita-se a criação de uma máquina de fiscalização antieconômica e repele-se a evasão fiscal.”

Apesar de os excertos acima transcritos tratarem especificamente de substituição tributária, eles se adéquam perfeitamente à questão dos regimes especiais. O princípio

⁷¹ Nesse sentido, Capítulo 1. 1.4, BATISTA JÚNIOR. Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária*, no contexto de uma administração pública mais democrática. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

⁷² Idem, p. 12.

⁷³ KALUME, Célio Lopes. *ICMS didático*. Belo Horizonte: Del Rey, 2012, p. 434.

da praticabilidade é um de seus estofos e a justiça fiscal também justifica a utilização do instrumento, como será visto.

Há que se buscar, então, mecanismos mais práticos, razão pela qual o chamado princípio da praticabilidade se confunde com a exigência constitucional de eficiência da Administração Pública (“caput” do art. 37 da Constituição Federal de 1988), assinalando Onofre Alves Batista Júnior, que “o princípio constitucional da eficiência administrativa, em seu viés substancialmente pragmático, é que fundamenta e respalda a celebração de contratos alternativos” (BATISTA JÚNIOR, 2007:464).

Nessa toada, os regimes especiais de tributação, aplicados ao ICMS, são alternativa que se apresenta à aplicação rígida e estéril da lei tributária, por definição geral, abstrata e impessoal, fonte geradora de dificuldades e litígios no âmbito da relação tributária. Alternativamente, nas hipóteses previstas em leis tributárias, fisco e contribuinte substituem o modelo unilateral da lei tributária pela atuação consensual, estabelecendo, assim, regramento específico para a peculiar situação daquele contribuinte ou grupo de contribuintes.

Dessa maneira, fica estabelecido o paradigma da dissertação. O trabalho ora desenvolvido se assenta na premissa maior de que o consentimento do contribuinte deve e precisa ser observado pelo estado para que a imposição tributária seja democrática, legítima e garantidora da segurança jurídica dos atores envolvidos na relação jurídica tributária.

Esse consentimento é frisado pela doutrina administrativista-tributária que já ousou encarar o tema e almejou não fugir da realidade que se impõe ao direito.

Enfim, no Direito Administrativo contemporâneo, a vontade do administrado, formal ou informalmente, é ingrediente marcante para a formatação dos atos ou negócios jurídicos administrativos. Imperatividade e participação do administrado são dois fatores que se fazem presentes, com maior ou menor intensidade, em praticamente todas as espécies de atuação administrativa⁷⁴.

No mesmo pique, é destacada a importância da participação do administrado, diga-se, aqui, contribuinte.

A participação decorre da necessidade de a Administração se adequar às necessidades concretas dos administrados, entretanto, não se pode olvidar seu

⁷⁴ BATISTA JÚNIOR. Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 232.

papel de reforço nos fundamentos democráticos do processo decisório administrativo. A presença dos administrados, bem como a atuação deles e das entidades da sociedade civil na administração pública, segue uma tendência juspolítica mais ampla da sociedade participativa, decorrente do ideal democrático, intimamente associada a questão da legitimidade⁷⁵.

Ao comentar a passagem do estado liberal para o estado social realizador, a doutrina moderna sobre contratos administrativos segue o pensamento acima. É certo o pensamento de que novos instrumentos, chamados de contratos alternativos, surgem na Administração Pública e, somente com o decorrer do tempo, passam a ser normatizados. Esses contratos surgem informalmente, de forma espontânea e, após doutrina e jurisprudência os reconhecerem, há a consagração legislativa.

Neste período, constata-se a multiplicação de instrumentos jurídicos consensuais (acordos, pactos, convênios, contratos etc) que têm por objeto o exercício do próprio poder discricionário da Administração Pública. Estes instrumentos contratuais apresentam múltiplas vantagens em relação a via administrativa autoritária, dentre elas destaca-se a diminuição da litigiosidade entre a Administração e o administrado, favorecendo a eficiência e celeridade da atuação administrativa.

Inicialmente, estes novos instrumentos contratuais surgem informalmente e desprovidos de bases jurídicas adequadas. No entanto, em muitas ordens jurídicas, após longo processo de sedimentação doutrinária e jurisprudencial, houve a consagração legislativa de espécies contratuais alternativas à atuação da administração unilateral, conforme será analisado a seguir⁷⁶.

O consentimento do contribuinte faz parte de um Estado Democrático de Direito. A Constituição da República não deixou dúvidas sobre o estado que almejamos. Além disso, o estado prescrito pelo Texto Fundamental deve ser um estado redistribuidor⁷⁷.

Na Idade Média, um rei chamado João, pressionado pelos barões (senhores feudais), aceitou fazer com eles um documento que ficou conhecido como “Magna Carta”⁷⁸. Trata-se de nada mais que um contrato, em que o rei se submeteu às leis da terra. Nesse contrato está dito que nenhum homem livre será privado dos seus bens sem a observância da lei da terra e sem um julgamento pelos seus pares. A Carta Magna foi

⁷⁵ *Idem*, p. 67.

⁷⁶ MATOS, Frederico Nunes de. O contrato administrativo como alternativa ao ato administrativo unilateral: breve análise jurídico comparada. In: BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. ARÊDES, Sirlene Nunes; MATOS, Frederico Nunes de. (Coord.). *Contratos Administrativos: estudos em homenagem ao professor Florivaldo Dutra de Araújo*. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 67.

⁷⁷ BATISTA JÚNIOR. Onofre Alves. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. 1 ed. São Paulo: Almedina Brasil. 2015.

⁷⁸ Fato histórico de grande importância para a discussão, já citado linhas acima, que remete à justificação primeva do poder de tributar nos dias de hoje, tanto nos países anglo-saxônicos como naqueles de tradição romanística (*civil law*).

somente uma forma de o rei se submeter aos barões ingleses em 1.215. Esse “contrato” foi o gérmen da cláusula do *due process of law*, posto no inciso LIV, do art. 5º, CRFB/88. Na realidade, tratou-se de tributação ser acordada com os “contribuintes”. Em suma: o rei não poderia se apossar dos bens e da liberdade sem o devido processo legal, sempre deveria observar a *law of the land*.

Transposta a história para os dias de hoje, guardadas as devidas proporções, muita semelhança guarda com a ideia de estabelecimento dos regimes especiais pelo estado e seus contribuintes⁷⁹.

Os regimes especiais, notadamente o regime especial substantivo, somente se aperfeiçoam com o consentimento do contribuinte. Em regra, pelo menos no estado de Minas Gerais, o contribuinte procura a Fazenda mineira. Seja por meio de seus representantes legais ou por meio de instituições e organismos ligados a sua atividade econômica. É o contribuinte de determinado setor, como o calçadista, por exemplo, que se dirige ao estado, notadamente ao órgão fazendário responsável pela elaboração e execução dos regimes, que é o oblatto, aceitante. Após a aproximação inicial, o órgão estatal analisa a demanda, de forma transparente e isonômica, e, se for o caso, e o interesse público assim o exigir, franqueia ao contribuinte o regime especial que possibilite o desenvolvimento pleno de sua atividade econômica. A finalidade para o poder público é a maior arrecadação e eficiência do estado na tributação daquele setor econômico.

Os regimes especiais, dessa maneira, são exemplos de atuação concertada da Administração Tributária e do fisco, nos quais a importância da manifestação de vontade mostra-se ainda mais relevante, seja para afastar o figurino constitucional, seja para fixar nova obrigação tributária, com “sensíveis mutações no liame obrigacional” (CARVALHO, 1996, p. 97). Reconhecer a natureza bilateral deste ajuste, além de aumentar o grau de segurança jurídica do contribuinte, resulta na adoção de soluções mais corretas, notadamente em se configurando litígio entre as partes, justamente porque se poderia permitir o emprego de regras e princípios contratuais, reforçando-se, então, a segurança jurídica dos contribuintes (MUZZI FILHO, 2013: 172).

Tratando sobre o consentimento do contribuinte e os regimes especiais, a tese de doutorado do prof. Carlos Victor Muzzi Filho preconiza a possibilidade de que os regimes especiais interfiram de forma substancial no cumprimento das obrigações tributárias.

⁷⁹ DIDIER JUNIOR, Fredie. *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil*. 1 v. 17 ed. Salvador: JusPODIVM, 2015, p. 63-71.

As situações ventiladas nos tópicos anteriores mostram casos que bem se assimilam, como já registrado, a contratos regulamentados, dada a impossibilidade de o contribuinte (ou mesmo o fisco) interferir no conteúdo da relação tributária, que é integralmente estipulado pelas normas tributárias pertinentes. Para além dessas situações, contudo, as legislações de determinados tributos preveem a possibilidade de fisco e contribuinte entabularem acordos que vão alcançar o próprio conteúdo da relação tributária, alterando substancialmente o cumprimento das obrigações principal e acessória. Tradicionalmente, utiliza-se o nome regimes especiais para denominar esses acordos⁸⁰.

Aproveitando a lição e retornando a exemplo já citado no bojo deste trabalho, o setor calçadista foi um dos primeiros em que a Fazenda de Minas Gerais aplicou o regime especial substantivo. A tributação sobre esse setor da indústria hoje é feita sobre a base de uma alíquota única de 2% (dois por cento), alteração do consequente da regramatriz em seu aspecto quantitativo: alíquota. Em um primeiro momento, parece que a carga tributária é muito baixa, em relação à média da tributação do ICMS em Minas Gerais, todavia esta alíquota ensejou uma melhora na fiscalização, arrecadação e o desenvolvimento maior desta atividade econômica no estado (FILARDI, 2017).

É o emprego, na prática das exações fiscais, da teoria que ficou conhecida como curva de Laffer. Trata-se de uma situação que resulta em vantagens para os dois lados. Tanto ganha contribuinte como o estado. Em um primeiro momento, parece que a redução da carga tributária, aspecto quantitativo, alíquota, indica que haverá redução da arrecadação. Contudo, quando o aumento do número de contribuintes que efetivamente recolhem o tributo é grande, mesmo com a diminuição da alíquota do ICMS, a arrecadação sobe. Da mesma forma, em se pensando nas vantagens para o estado, a Fazenda tem uma eficiência maior, consegue acompanhar de perto os contribuintes e, com isso, otimiza seu trabalho.

Quanto ao contribuinte, é exato se dizer que deixa de atuar no seu campo econômico à margem da lei. Desse modo, pratica plenamente sua atividade, podendo competir de forma leal e isonômica no mercado de consumo e evita autuações e execuções fiscais.

Visto o cenário de forma resumida, é forçoso concluir que quem ao final realmente “lucra” com a implementação dos regimes especiais de ICMS é a população.

⁸⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado; MUZZI FILHO, Carlos Victor. *O consentimento do contribuinte como técnica de segurança jurídica e praticabilidade no estado democrático de direito*. 2013. Tese (doutorado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/1843/BUOS-98ZJFW>>. Acesso em 5 jun. 2017, p. 164.

Ela é beneficiada pela arrecadação do tributo, que vai para o erário e é aplicada nos serviços públicos de que o cidadão necessita, pois é o ICMS um tributo de arrecadação não vinculada, dessa forma seu montante reverte ao erário. Entrementes, se beneficia da atividade econômica regular que gera empregos diretos e indiretos. Como se não bastasse, tem acesso às mercadorias, produtos e serviços de qualidade e os preços passam a ser adequados a sua realidade.

Corroborando a situação explicitada, em caso que não há a redução do aspecto quantitativo do imposto, mas sim uma aplicação direta do princípio da praticidade em relação aos custos empregados pelo contribuinte para o pagamento do tributo, continua o ilustrado professor.

Segundo os autores mencionados, com a adoção do regime especial, há “uma simplificação no cálculo do imposto devido, tornando mais fácil a sua apuração e mais cômoda a sua fiscalização”, sem que seja “necessariamente reduzida a sua carga tributária. Ao revés, em certas circunstâncias, a não utilização dos créditos de ICMS pode implicar a majoração do imposto” (MACHADO; e MACHADO SEGUNDO, 2005, p. 132). Por isso, o contribuinte deve fazer necessária ponderação para verificar “se a redução da complexidade compensa o possível aumento no ônus total representado pelo imposto”, nos casos em que não há redução do “quantum debeatur” (MACHADO; e MACHADO SEGUNDO, 2005, p. 130)⁸¹.

A doutrina prevalente se utiliza dos princípios de direito tributário para refutar a constitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos pelos regimes especiais. Para estes estudiosos, tais regimes seriam um anátema. O princípio da legalidade é considerado inviolável e não pode sofrer qualquer relativização.

Conforme mencionado, a lei que institui o tributo deve conter todos os critérios formadores da regra-matriz, tanto aqueles apresentados na hipótese de incidência quanto aqueles definidos no seu conseqüente. O Poder Executivo encontra-se submetido aos tipos legais de fatos tributários e aos tipos de efeitos jurídicos decorrentes da verificação dos fatos, abrangendo a medida do tributo.

Vê-se, portanto, não ser possível à Administração editar qualquer ato que interfira na definição geral e abstrata contida na lei, indicativa dos critérios formadores da regra-matriz de incidência de qualquer tributo, inclusive do ICMS, sob pena de violação do princípio constitucional da reserva absoluta de lei ou tipicidade⁸².

⁸¹ DERZI, Misabel Abreu Machado; MUZZI FILHO, Carlos Victor. *O consentimento do contribuinte como técnica de segurança jurídica e praticabilidade no estado democrático de direito*. 2013. Tese (doutorado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/1843/BUOS-98ZJFW>>. Acesso em 5 jun. 2017, p. 171-172.

⁸² MIGUEL, Carolina Romanini. *Regimes especiais de ICMS: natureza jurídica e limites*. 2012. 289 fl. Tese (Doutorado do Programa de Pós-Graduação). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 189.

Há anos a batalha fiscal entre os estados-membros, objeto de capítulo à parte, é debatida na doutrina e na jurisprudência⁸³. Entretanto, não será o foco principal desta dissertação. A questão da observância ou não dos dispositivos constitucionais e legais sobre os benefícios fiscais será tratada no capítulo sobre a guerra fiscal, mas, contra quase todas as vozes, a premissa do trabalho é de constitucionalidade.

Assim, busca-se tratar da figura dos regimes especiais sem adentrar a espinhosa discussão da constitucionalidade ou não de benefícios concedidos unilateralmente, muitas vezes em atuação reativa dos estados que se veem prejudicados com a concessão, por outros entes da federação, de benefícios sem fundamentos constitucionais e legais.

⁸³ Cf. capítulo 3.

2 DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E DA REDISTRIBUIÇÃO

2.1 Do Estado Tributário Redistribuidor

Um dos marcos teóricos desta dissertação está na justiça social e na previsão constitucional de um Estado Tributário Redistribuidor⁸⁴.

Para se entender a concepção de um verdadeiro Estado Redistribuidor, a doutrina pontifica:

O Estado Distribuidor deve ser justo na cobrança de tributos, por um lado; deve prestar eficientemente seus serviços, por outro. Se tributar mal, injustamente, o modelo fracassa; se for ineficiente ou corrupto, a máquina pública sufoca. Nesse compasso, a receita deve ser obtida com observância do princípio da capacidade econômica (justiça fiscal); por outro giro, a “massa de tributos arrecadados” deve dar suporte a uma atuação estatal que se oriente para proporcionar justiça social. Pela faceta financeira assim, cabe às leis orçamentárias, votadas pelos legislativos, decidir e orientar os recursos arrecadados para o atendimento das necessidades da coletividade, condicionados pelo desiderato maior de propiciar justiça social⁸⁵.

Interessante o fato de o bem comum estar umbilicalmente ligado ao Estado Tributário Redistribuidor que a Constituição traça. Não há como pensar no bem comum sem pensar em um estado redistribuidor. A partir do momento em que o legislador constituinte fez a escolha por uma sociedade de mercado, capitalista, conforme artigos 170 e 174 da CRFB/88, sistema econômico político que necessariamente gera a desigualdade, somente através de uma redistribuição de riqueza que se pode cumprir o ditame constitucional de uma república orientada para o bem comum. Esse estado tem que buscar a redução da desigualdade. Todavia, no decorrer da história, a aristocracia sempre buscou retirar os poderes do povo e os reunir nas mãos das classes superiores⁸⁶.

A CRFB/88 projeta assim a construção de uma República que seja orientada para o bem comum; que tenha a igualdade social como programa fulcral; que, com lastro em um humanismo democrático, em substituição ao individualismo do Estado Liberal, busque socializar a satisfação dos interesses, mantendo em relevo a garantia dos direitos fundamentais; que busque atender às necessidades dos socialmente excluídos por meio de uma

⁸⁴ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço*. 1 ed. São Paulo, Almedina Brasil. 2015.

⁸⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Por que a “guerra fiscal”? Os desafios do estado na modernidade líquida*. Revista Brasileira de Estudos Políticos, nº 102. Belo Horizonte, MG: UFMG, 2011. p. 314..

⁸⁶ CHOMSKY, Noam. *O que é o bem comum?* Trad. de Luiz Roberto Mendes Gonçalves. Disponível em <https://noticias.uol.com.br/blogs-e-colunas/coluna/noam-chomsky/2014/01/08/o-que-e-o-bem-comum.htm?cmpid=copiaecola>. Acesso em 13 nov. 2017.

atuação solidária. O Estado Democrático de Direito, assim, é projetado para ser um Estado solidário de justiça social⁸⁷.

Seriam os tributos sobre o consumo, como o ICMS, adequados à realização da justiça fiscal e eficientes na busca de um estado redistribuidor? A discussão está presente entre os tributaristas e também nas organizações internacionais, como a OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico).

Trocando em miúdos, a discussão sobre a tributação do consumo trata do debate relativo à justiça social no âmbito de um Estado que almeja, segundo as previsões constitucionais, ser um Estado Tributário Redistribuidor de riquezas.

Em um Estado Tributário, as finanças passam a se basear no tributo, cobrado com fundamento na justiça distributiva e no princípio da capacidade contributiva. O próprio poder de imposição tributário do Estado não se justifica pela mera existência do Estado ou por suas necessidades financeiras, mas pela concepção de um Estado, capitalista e tributário, social em seu desiderato, orientado para o bem comum, que deve propiciar justiça social⁸⁸.

Os países em desenvolvimento geralmente adotam a tributação sobre o consumo como a principal, ou uma das principais formas de arrecadação tributária. Já os países desenvolvidos estão adotando essa tributação devido à erosão das demais bases tributárias, sendo que sua receita derivada depende cada vez mais dessa espécie de tributo.

Nesse sentido, a professora Misabel Derzi constata muito bem a diferença do fenômeno nos países desenvolvidos e naqueles em desenvolvimento.

Tradicionalmente, poderíamos dividir os modelos de sistemas tributários em dois grupos. No primeiro, próprio dos países desenvolvidos, exportadores de capital e, em geral, ostentando uma relativa descentralização da renda marcada por uma grande classe média, como ocorre na Europa e nos EEUU, a receita tributária dos Estados sempre resultou mais da arrecadação de impostos incidentes sobre a renda e o capital do que de tributos incidentes sobre o consumo/trabalho. No segundo, próprio dos países em desenvolvimento, entre os quais se inclui o Brasil, países importadores de capital, com fraca poupança interna e grande concentração de renda, os cofres públicos se alimentaram e ainda se alimentam principalmente de impostos sobre o consumo e sobre os salários (inclusive renda proveniente dos

⁸⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Estado Democrático de Direito Pós-Providência brasileiro em busca da eficiência pública e de uma administração pública mais democrática*. Revista Brasileira de Estudos Políticos. Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, 2009, 98 v, p.124

⁸⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Estado democrático de direito pós-providência brasileiro em busca da eficiência pública e de uma administração pública mais democrática*. Revista Brasileira de Estudos Políticos. Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, 2009, 98 v, p. 127.

salários), sendo mais fraca a participação de tributos incidentes sobre a renda proveniente do capital ou do patrimônio⁸⁹.

A importância da tributação sobre o consumo é constatada na prática pelos dados mais recentes disponíveis no Brasil. É o que se conclui de reportagem jornalística sobre o tema da tributação e arrecadação no país⁹⁰.

Além da constatação de os estados nacionais fazerem frente as suas despesas com a tributação sobre o consumo, é possível fazer redistribuição de riqueza em se adotando esta hipótese de incidência? Perquire-se, conseqüentemente, se o tributo sobre o consumo é capaz de atender ao preceito constitucional previsto no artigo 145, §1º, da CRFB/88. O ICMS, no caso, é apto a observar o princípio da capacidade contributiva, corolário da principio da igualdade, que permeia o estado republicano?

Nesse contexto, pretende-se principalmente investigar se o ICMS pode ser um imposto que promova também a justiça social, com o enfretamento das questões polêmicas presentes na doutrina, com a análise do direito comparado e do seu reflexo na carga tributária.

Há alguns estudos atuais sobre a tributação como forma de se buscar a justiça social e sobre simplificação da exação de repercussão. Esse marco, ainda recente na doutrina jurídica, passa notadamente pelo pensamento do professor Onofre Alves Batista Júnior. Na obra *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*, está muito bem assentada a ideia de um Estado Tributário Redistribuidor e também as proposições de uma tributação eficiente⁹¹.

Igualmente, no direito alienígena, há doutrinadores, como Liam Murphy e Thomas Nagel, que, em obras como *O Mito da Propriedade: os impostos e a Justiça*, a qual, embora analisando dados e casos norte-americanos, procura estabelecer critérios de justiça tributária com possibilidade de aplicação universal⁹².

⁸⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Guerra fiscal, bolsa família e silêncio (relações, efeitos e regressividade)*. In. Revista Jurídica da Presidência. Brasília: Centro de Estudos Jurídicos da Presidência, v. 16, n. 108, Fev./ Mai. 2014, p. 39-64.

⁹⁰ AGÊNCIA ESTADO. *ICMS é tributo que mais contribui para cofres públicos, mostra levantamento*. Disponível em: <http://www.em.com.br/app/noticia/economia/2016/07/08/internas_economia,781617/icms-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos-mostra-levanta.shtml>. Acesso em 04 mai. 2017.

⁹¹ BATISTA JÚNIOR. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. 1 ed. São Paulo, Almedina Brasil, 2015.

⁹² MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

Também são notáveis as obras que fazem uma pesquisa da realidade empírica da tributação e da justiça e desigualdade sociais no mundo atual, tais como o trabalho minucioso de Thomas Piketty, em sua obra *O Capital no Século XXI*⁹³.

Ainda temos que considerar como arcabouço da moralidade política anteriormente mencionada os relatórios da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, a respeito da tributação sobre o consumo, notadamente sobre o IVA, que se assemelha ao ICMS, o tributo alvo⁹⁴.

2.2 Da tributação sobre o consumo

Objetiva-se utilizar da melhor literatura jurídica sobre a questão da justiça fiscal, social e de um Estado Tributário Redistribuidor. Dessa maneira, a crítica pode ser feita ao ordenamento brasileiro e adequações no direito positivo podem ser desveladas, com fins no estudo dos regimes especiais materiais ou substantivos.

A Constituição de 1988 estabelece os parâmetros para uma tributação do consumo, principalmente no que toca ao ICMS, art. 155, II, da CRFB/88.

Todavia, após a implementação do ICMS pela CRFB/88 (que substituiu ao ICM, Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias; esse ao IVC, Imposto sobre Venda e Consignações; e esse ao IVM, Imposto sobre Vendas Mercantis), o que a prática demonstrou foi que dita exação gera graves custos para a sociedade (custo Brasil), tem baixa eficiência e não possui nenhum efeito redistribuidor de riquezas. Aqui se encontra o cerne da discussão analisada neste capítulo da dissertação.

Tratando-se o ICMS de um tributo de repercussão no consumidor final (contribuinte de fato), isto é, no qual é quem está na ponta que efetivamente suporta a carga tributária⁹⁵, apesar de o recolhimento durante a cadeia ser realizado pelos

⁹³ PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Intrínseca. São Paulo, 2014..

⁹⁴ ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD) Tax Policy Studies. *The distributional effects of consumption taxes in OECD countries*, nº 22. Disponível em: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/the-distributional-effects-of-consumption-taxes-in-oecd-countries_9789264224520-en#.WZxD2PqGPIU. Acesso em 10 fev. 2017.

⁹⁵ Consoante André Mendes Moreira: “Conforme apregoa o art. 166 do CTN, são indiretos (rectius: dotados da característica da repercussão) os tributos que, por sua natureza comportem transferência do encargo financeiro a terceiro. Como se deve interpretar dita locução? Adoção pura e simples da tese econômica (de resto imprestável, como já salientado alhures) ou uma nova proposta classificatória, que parte de um dado econômico (translação do ônus) e o transforma em instituto jurídico (existência de norma criada para possibilitar a translação – independentemente de ela ocorrer do ponto de vista financeiro)? Inclino-nos pela segunda opção, porém antes de ofertar nossas conclusões, vale conferir o que os Tribunais Superiores e a doutrina pátria dispõem sobre o tema” (MOREIRA, 2010, p. 26).

contribuintes de direito, é considerado deveras regressivo. Explicando: o ICMS não realizaria a justiça social, pelo contrário, seria suportado pela massa mais carente da sociedade, de forma a gerar efeitos penosos para esse grande contingente de cidadãos pobres.

A tributação sobre o consumo, conhecida mundialmente pela sigla VAT (*Value Added Tax*), cresceu enormemente nas últimas décadas. Tal forma de tributação que era discutida somente no campo teórico já é adotada por centenas de países.

Consoante nos relata Cristiane Miranda Botelho, em passagem de artigo sobre o assunto “Em 2014, apurou-se que 160 países adotam o IVA. Isso inclui 33 dos 34 países-membros da OCDE”⁹⁶.

Essa informação é suficiente para se demonstrar a importância da tributação sobre o consumo no mundo atual e a relevância da temática.

Há que se destacar que, no período que se estende do fim do século XX até as duas primeiras décadas do século XXI, o que está ocorrendo no mundo é a concentração da riqueza nas mãos de uma pequena elite mundial. Tal fato é constatado e demonstrado com riqueza de dados pelo economista francês Thomas Piketty em sua obra mais conhecida, *O Capital no Século XXI*⁹⁷.

Nesse contexto, é possível que simplifiquemos o ICMS de forma que ele seja menos regressivo, isto é, não repercuta no consumidor carente e que, por fim, exerça, de algum modo, a justiça distributiva no âmbito de um Estado Democrático Redistribuidor?

Como já dito, é do conhecimento dos estudiosos do direito tributário que nas últimas décadas a tributação sobre o consumo cresceu muito, em virtude das erosões das bases tributárias tradicionais.

No caso dos países desenvolvidos, essa erosão, ou melhor, o seu exaurimento, levou a que seus governos buscassem na tributação indireta uma nova fonte que possibilitasse um incremento nas receitas derivadas. Porém, nos países em desenvolvimento como Brasil, México e Argentina, a tributação sobre o consumo tem papel fundamental e exerce função arrecadatória importantíssima.

⁹⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.), DERZI, Misabel de Abreu Machado, (Org.), SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da. (Org.). *ICMS: diagnósticos e proposições*: relatório ao governador do estado de Minas Gerais. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017, p. 414.

⁹⁷ PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. São Paulo: Intrínseca, 2014.

O período da globalização pelo qual passamos pode ser chamado de modernidade líquida. Na modernidade líquida, como é autoexplicativo, tudo é volátil, inclusive renda, capital, indústria e empregos. Sendo assim, a tributação do capital e da renda encontra sérias dificuldades, notadamente nos países em desenvolvimento. Há uma verdadeira guerra fiscal mundial na qual os países periféricos são muitas vezes obrigados a não tributar o capital em suas plagas, sob pena de, se o fizerem, esses recursos “voarem” para outros países que concedam mais benefícios ou segurança⁹⁸.

A discussão sobre a melhor espécie de tributação para se conseguir a moralidade política, entendida como justiça, não é recente. Os critérios tradicionais de equidade tributária são importantes para as discussões atuais a respeito da sobredita moralidade.

Essa moralidade passa necessariamente, reafirme-se, pelos conceitos de tributação direta e indireta, hoje já arraigados na doutrina e jurisprudência brasileiras, e também pelo conceito de contribuintes *de jure* e *de facto*.

Cabe asseverar que não poucos doutrinadores ensinam que o ICMS é exemplo rematado do custo Brasil e que tem um deletério efeito regressivo.

Um dos principais questionamentos doutrinários é se o ICMS é um imposto que pode ser formatado e encarado, talvez, como tributo não tão regressivo, ainda que a justiça social seja obtida por um viés financeiro.

Há casos, em alguns lugares do globo, em que houve a tentativa de dar aos tributos sobre o consumo um viés redistributivo, buscou-se atribuir-lhes uma faceta de justiça fiscal. São bases empíricas extraídas de países como o Canadá, e também dos países em desenvolvimento, notadamente os do MERCOSUL (Mercado Comum do Sul), como o Uruguai, que procura devolver o IVA e busca dessa forma incentivar a indústria do turismo. O pequeno país ao sul enxerga um grande potencial de geração de empregos e arrecadatório com a entrada de divisas externas.

2.3 Do ICMS e da justiça tributária e social

Espera-se, nesta dissertação, contribuir de alguma maneira, mesmo que diminuta, para o estudo da utilidade e capacidade do tributo em realizar a justiça social. A tarefa a ser cumprida é encontrar um modo de demonstrar que a exação em foco se afigure adequada ao contexto de um Estado Tributário Redistribuidor.

⁹⁸ BAUMAN, Zigmund. *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

A questão da tributação justa dá ensejo a várias abordagens, conforme concepções tradicionais e atuais de equidade tributária. A tributação justa, cujo conteúdo é destrinchado por Liam Murphy e Thomas Nagel na obra *O Mito da Propriedade*, como já exposto, é o escopo deste capítulo.

Explicitando a doutrina comparada, importante destacar o pensamento de Nagel e Murphy:

O Estado não é dono de seus cidadãos nem eles são donos uns dos outros. Mas os cidadãos só podem ser donos de alguma coisa quando existem leis promulgadas e impostas pelo Estado. [...] A isenção dos impostos para uma faixa mínima de renda seria um dos elementos de esquema institucional que garantiria um mínimo social decente. [...] O modo mais eficaz de melhorar a condição das pessoas que vivem abaixo da média seria não somente a isenção, mas também o aumento substancial de sua renda disponível. (MURPHY; NAGEL, 2005)⁹⁹

Por sua vez, a progressividade é tida como necessária, em vista de razões igualitárias.

A equação e a forma da progressividade dependem não só de questões de justiça social como também de complexos fatores empíricos; por isso, não temos uma opinião firme sobre esse problema. A progressividade dos impostos líquidos, gerada por uma substancial isenção pessoal, e associada talvez a alguma forma de imposto de renda negativo ou mesmo uma renda mínima universal, parece estar claramente indicada como parte de qualquer sistema justo. O que não está claro é qual a progressividade apropriada das alíquotas. (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 28).

Nagel e Murphy entendem que o sistema tributário deve fincar seus pés em dois pressupostos muito importantes: o adequado financiamento dos bens públicos e a realização da justiça social.

No que toca à construção de um sistema tributário justo, os autores entendem que é difícil a tarefa intelectual, dentro de uma democracia, de criar uma concepção de justiça que seja compatível com o capitalismo. Porém, apesar de difíceis, essas mudanças morais são possíveis e passam por uma ideia de entendimento do adequado funcionamento do sistema capitalista e do sistema tributário.

O papel do ICMS no sistema tributário nacional para a realização daqueles pressupostos está a merecer um processo de redefinição, de forma a buscar a justiça tributária, a segurança jurídica e a simplificação.

⁹⁹ FIORINDO, Regivano; SANTOS, Mariane Andréia Cardoso dos. *Paper sobre a obra O mito da propriedade*, Belo Horizonte: UFMG, Pós-Graduação, Seminários, 2014.

É aventada por muitos a ideia de que os efeitos redistributivos da tributação sobre o consumo, se é que existem, não passam de meros paliativos. O principal efeito redistribuidor seria obtido apenas da tributação sobre a renda, a propriedade, o capital e seus lucros.

Como bem afirmam Murphy e Nagel, a retórica política tende a identificar o big government com a redistribuição igualitária, mas não existe um vínculo necessário entre essas duas posições. Nos EUA, por exemplo, a resistência da população ao fornecimento público direto de benefícios sociais e à atuação estatal direta (big government) é grande, razão pela qual a “redistribuição de dinheiro vivo” por meio do sistema tributário, que não envolva a criação de programas administrados pelo governo, pode ser uma alternativa viável para que se tenha redistribuição mais igualitária. Para os autores, a progressividade dos impostos líquidos (gerada por uma substancial isenção pessoal) associada a alguma forma de imposto de renda negativo (ou mesmo uma renda mínima universal) para ser indicado como parte de um sistema justo. Para Murphy e Nagel, dentre outros autores, a transferência direta de dinheiro pode ser um método melhor e o problema está em como fazer isso sem tirar dos beneficiários o estímulo para ter um trabalho remunerado (BATISTA JÚNIOR, p. 363).

Cabe então aventar alguns casos, estudados pela doutrina, em que a tributação sobre o consumo poderia ter os efeitos buscados por um Estado com características tributárias de redistribuição¹⁰⁰.

2.4 Da seletividade, da regressividade e do direito comparado

Existem algumas pesquisas que constataam que as alíquotas reduzidas, considerando principalmente o princípio da seletividade, não atingem seu objetivo. Nesses casos de utilização do princípio da seletividade para se buscar a justiça fiscal, no mais das vezes, são a classe média e a classe rica que realmente se beneficiam, já que esses extratos da sociedade consomem mais.

Para se chegar a esta conclusão, basta imaginarmos que o ICMS pago no quilo do feijão ou de arroz por um empregado doméstico é o mesmo montante de tributo pago pelo seu patrão quando é o consumidor de fato.

¹⁰⁰ Thus, I believe the solution is a federal level consumption tax – specifically, a VAT similar to the ones used successfully in all other OECD countries. If this tax is enacted in addition to, and not as a replacement of, the income tax, the revenues under current political conditions are likely to be used for universal entitlement programs like Social Security and Medicare. These programs are more politically resilient than programs aimed solely at the poor, and are inherently redistributive. Thus, there is little risk that the revenues from the new (regressive) additional consumption tax would not be spent in a progressive fashion-which is not the case if the consumption tax replaced the income tax does now, with no increase in progressivity and no solution for the actuarial deficit of the entitlement programs, other than cutting benefits. (REUVEN S. AVI-YONAH, 2006-07, p. 21-22).

Outra conclusão do estudo da OCDE, quanto à seletividade do IVA, é que as alíquotas reduzidas do IVA, a alíquota zero ou as alíquotas reduzidas para comida e energia acabam por beneficiar os ricos. Proporcionalmente ao gasto do pobre, o rico tem o benefício maior. Nas famílias pobres quase todo o gasto é para pagar comida e bebida. Já para os ricos somente 1% (um por cento) é destinado a tal fim. Porém, esse 1% (um por cento) dele é muito maior em termos financeiros do que todo o gasto do pobre com bens e serviços básicos¹⁰¹.

Os efeitos do tributo indireto são realmente regressivos, porque o percentual de oneração das famílias mais pobres é maior¹⁰². No Brasil há pesquisas nesse sentido. O último comunicado do IPEA (Fundação Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada) sobre o tema aferiu que famílias que ganham muito dinheiro não gastam tudo e pessoas que ganham pouco gastam quase tudo¹⁰³.

Considera-se uma grave falha do princípio da seletividade, por isso muitos estudiosos consideram o princípio inadequado e insuficiente para a busca da justiça social.

Porém, a defesa do princípio da seletividade se concentra na questão de sua adequada utilização. Bastaria a utilização de três alíquotas: uma para bens essenciais, uma para bens de uso geral e outra para bens supérfluos. O que ocorre na prática é que muitas vezes a diferenciação de alíquotas somente visa arrecadar para os cofres públicos, como acontece com a energia que é essencial e tributada pesadamente¹⁰⁴.

Surge então outra ideia para solucionar a alegada falha da seletividade. A ideia consiste em elevar as alíquotas e fazer uma transferência direta de dinheiro para as famílias menos abastadas. Assim, as alíquotas não irão distorcer o sistema. Tal solução se assemelha muito ao programa bolsa família existente no Brasil¹⁰⁵. Para a professora Misabel Derzi, a falha do programa, que é omitida, consiste no fato de que o

¹⁰¹ ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD) Tax Policy Studies - *The distributional effects of consumption taxes in OECD countries*, nº 22. Disponível em: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/the-distributional-effects-of-consumption-taxes-in-oecd-countries_9789264224520-en#.WZxD2PqGPIU. Acesso em 10 fev. 2017.

¹⁰² A translação do encargo tributário, da forma como é realizada, acarreta pronunciado problema de justiça social: os mais pobres destinam uma porcentagem muito superior de sua renda para suportar o ônus tributário que lhes é repassado na compra das mercadorias se comparados aos mais abastados. A consequência desse fenômeno é denominada pela doutrina por regressividade (GUEDES, 2013, p. 44).

¹⁰³ Comunicado do Ipea - 2013 - Outubro - nº 159 *Dois décadas de desigualdade e pobreza no Brasil medidas pela Pnad/IBGE*.

¹⁰⁴ SENA, Roberto Miglio. *A seletividade e justiça fiscal*. Dissertação (mestrado), UFMG, 2016, p. 161-162.

¹⁰⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Guerra fiscal, bolsa família e silêncio (relações, efeitos e regressividade)*. In. Revista Jurídica da Presidência. Brasília: Centro de Estudos Jurídicos da Presidência, 16 v, n. 108, Fev./ Mai. 2014, p. 39-64.

contribuinte pobre é que custeará o próprio benefício de assistência social. Sendo o tributo sobre o consumo altamente regressivo, o pobre vai financiar o próprio benefício a partir do momento em que o programa bolsa família ficará em grande parte retido na hora do consumo básico da classe supostamente favorecida pelo programa social.

Quanto à regressividade que atinge os mais pobres e que deve ser realçada como fator de injustiça tributária, a professora Misabel Derzi assim discorreu, tomando como exemplo o programa do governo federal alcunhado de bolsa família.

O programa bolsa família é, a rigor, plenamente misto. Seu caráter assistencial não se perde, pois somente é pago às famílias de baixíssima renda que, certamente, não auferem quantia suficiente e indispensável à manutenção da vida. Entretanto deveria configurar ainda reparação parcial da alta regressividade do sistema tributário brasileiro e poderia ser enfocado como devolução de impostos a todos aqueles desprovidos de capacidade econômica que, no entanto, suportam-lhes a carga, ônus que lhes são transferidos nos preços das mercadorias e serviços de alta necessidade que adquirem. Esse último aspecto configura o efeito negligenciado, quer pelos políticos pragmáticos, quer pelos acadêmicos que o analisam. (DERZI, Fev./Mai. 2014, p. 39-64)

Importante citar interessante síntese do conceito de regressividade: “A regressividade de um imposto é dada quando a proporção da renda gasta pelo indivíduo para o pagamento de um determinado tributo declina ao passo que se aumenta a escala de renda”^{106 107}.

A capacidade de quem está na ponta da tributação indireta deve ser devidamente analisada. Hoje, como ocorre com os produtos da cesta básica, as isenções acabam não repercutindo no consumidor final.

Não obstante o assento constitucional conferido pelo constituinte originário ao princípio da capacidade econômica, observa-se que a legislação infraconstitucional brasileira negligencia a aplicação eficaz dessa norma no que concerne aos tributos incidentes sobre o consumo, onerando de forma mais expressiva as camadas mais pobres da população e, por conseguinte, fomentando a concentração da renda. Nessa linha, impõe-se analisar

¹⁰⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.), DERZI, Misabel de Abreu Machado, (Org.), SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da. (Org.). *ICMS: diagnósticos e proposições*: relatório ao governador do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017, p. 417.

¹⁰⁷ O desemprego, que gera uma massa de hipossuficientes sem condições de consumo, não pode continuamente aumentar, sob pena de se estabelecer uma crise de consumo que pode levar o capitalismo à bancarrota. Por certo, políticas assistencialistas estatais que busquem assegurar o poder de compra dos desempregados são topicamente necessárias para que se possa garantir a sobrevivência desse contingente de necessitados, entretanto essa não pode ser a estratégia para se assegurar a manutenção de um mercado de consumidores (permanente assistido pelo Estado com lastro nos tributos), em especial se o contingente de desempregados se tornar maior. Por certo, o assistencialismo estatal, em algum grau, não pode deixar de existir em uma economia capitalista, porém, uma política alternativa redistributiva de rendas e riquezas é uma necessidade inarredável da modernidade líquida (BATISTA JÚNIOR, p. 363)

criticamente a forma como é realizada a tributação no Brasil e sua relação, como instrumento potencializador, com uma desigualdade econômica perniciososa e que precisa ser combatida (GUEDES, 2013, p. 40).

Uma das propostas é que seja feita a devolução do tributo para o consumidor carente, isto é, utilizando do princípio da capacidade contributiva para gerar justiça social. Mencionada devolução poderia ser feita de diversas formas, tais como: créditos tributários, abatimento por meio de notas fiscais de compra e, talvez, em dinheiro, como ocorre no Canadá, com o *Goods and Services Taxes* (GST), que se assemelha ao ICMS.

Busca-se assim efetivar o princípio da capacidade contributiva. No Canadá, o principal tributo sobre o consumo é o referido GST. O método canadense consiste em devolver às famílias mais carentes (situação comprovada pela declaração de renda) o montante recolhido na tributação sobre o consumo. Os resultados são auspiciosos, tendo em vista que a justiça social é realizada dessa forma e que a própria economia se beneficia dessa devolução, pois esse montante acaba, na maioria das vezes, sendo utilizado para o consumo dessas famílias¹⁰⁸.

Mas, como então minimizar os impactos nocivos da regressividade, inerente aos impostos sobre o consumo, se os métodos sugeridos e pesquisados não atingiram os resultados esperados? Ver-se-á quais são os mecanismos de praticidade e de simplificação da arrecadação eficazes e quais podem ser adotados no âmbito da tributação sobre o consumo.

2.5 Da simplificação da tributação e da justiça social

Após todo o exposto, convém afirmar que a solução está na simplificação do sistema tributário. O custo de manutenção da máquina é absolutamente nocivo para qualquer tributo.

A melhor solução seria a adoção de uma alíquota única direta, não cumulativa, simples, e compensar com dinheiro a questão da regressividade, devolver o dinheiro para a população mais pobre¹⁰⁹.

¹⁰⁸ GUEDES, Luiza Oliveira. *Direito tributário como instrumento de combate à pobreza: a eliminação da regressividade fiscal pela aplicação efetiva do princípio da capacidade contributiva com relação aos impostos que oneram o consumo*. Revista Jurídica da Advocacia Geral do Estado de Minas Gerais, n.1, jan/dez 2013, p. 39-66.

¹⁰⁹ Há aqueles que defendem a adoção de um IVA nacional em substituição ao ICMS, como ocorre na maioria das federações. Cf. <http://www.ccif.com.br/>.

Basta imaginar que se a alíquota única fosse de 15% (quinze por cento) o pobre já ficaria aliviado, considerando que por volta de 70% (setenta por cento) do que ele paga de tributo vem de energia elétrica e da comunicação. Se imaginarmos que hoje esta alíquota, cobrada por dentro, está medida em 30% (trinta por cento) de luz, 25% (vinte e cinco por cento) de comunicação e também de 25% (vinte e cinco por cento) para os combustíveis, conclui-se que uma alíquota única seria grande benesse e um fator significativo para a justiça social.

Em realidade, temos que simplificar o modelo de forma cabal. Ganha-se em escala, não importa se por serviço ou mercadoria. Imagine mercadoria fictícia. “X” por cento de alíquota, incidência não cumulativa, sem abertura para manobras, contabilidade simples, 20 (vinte) artigos de lei e se teria uma solução¹¹⁰.

Contudo, podemos pensar em realização da justiça social na alocação e na distribuição dos recursos amealhados com o ICMS. Isto é, pelo viés financeiro do tributo, poderíamos obter uma forma de promover redistribuição dos recursos amealhados com a exação.

No caso deste objeto de estudo, os regimes especiais de tributação de ICMS, como se pode pensar na realização da justiça social e de um efeito distributivo nessa exação?

Considerando que um verdadeiro Estado Democrático de Direito, depende da função de repercussão econômica do tributo não cumulativo, e que tal repercussão nos consumidores mais pobres influencia a vida de toda sociedade, evidencia-se a busca pela justiça social o estudo dos regimes especiais que, mesmo que indiretamente, têm reflexos na redistribuição de renda.

Contextualizando, houve um crescimento e ascensão social muito grande nas classes C, D e E até 2013, antes da crise econômica e política que assola o país após 2014. Uma das características da indústria mineira é a produção de muitos produtos para as classes mais baixas. Apesar de essa atividade econômica não ser de grande monta para a arrecadação, há uma grande função social por ela desempenhada. São essas indústrias que possibilitam o acesso das citadas classes menos favorecidas da população

¹¹⁰ Nesse sentido, a posição defendida pelo Professor Onofre Alves Batista Júnior nos Seminários Metodológicos da Comissão de Simplificação da Legislação Tributária Mineira. Pós Graduação da Faculdade de Direito da UFMG, segundo semestre de 2015.

a produtos de primeira necessidade, aos quais ela não teria acesso normalmente, em virtude do preço dessas mercadorias nas gôndolas dos supermercados¹¹¹.

As mercadorias de primeira necessidade às quais a população carente não teria acesso são em regra produzidas por empresas de médio porte. Um bom exemplo são as fraldas descartáveis. A partir do momento em que os consumidores passam a usar esses produtos não querem mais abrir mão deles. Minas possui indústrias que concorrem com as líderes do mercado mundial, em se tratando de consumidores de baixa renda, notadamente as classes C, D e E.

Da mesma forma, outro exemplo pode ser extraído da indústria de cosméticos, que é aquela que produz, entre outros, produtos para cabelos, como *shampoo* e condicionador. São também produtos populares que concorrem com multinacionais. Como concorrer com esses produtos que estão na mídia o tempo todo? Isso tudo é muito relevante, são indústrias que geram 50, 150, 200 empregos diretos. Não faz diferença na arrecadação, mas há um grande interesse social na manutenção dessas atividades econômicas.

Assim, a adoção de regimes especiais materiais que alterem, por exemplo, o aspecto quantitativo da norma tributária aplicada ao setor da indústria de higiene pessoal, tem profunda influência no bem estar e qualidade de vida das classes menos favorecidas. Assim, mesmo que indiretamente, os regimes especiais contribuem para a justiça fiscal e social.

¹¹¹ Sem fazer uso de qualquer dos métodos clássicos para tanto, e considerando o art. 166 como sua norma fundante, a doutrina nacional exige, para a caracterização de um tributo indireto, a repercussão jurídica. É dizer: será indireto o tributo cuja lei tributária instituidora possua como objetivo livrar o pagante da exação do peso econômico do tributo, que deverá ser repassado a terceiro. (MOREIRA, 2010, p. 49-50)

3 DA GUERRA FISCAL

3.1 Do estado brasileiro de índole social

Conforme a melhor doutrina, o que existe hoje é a superação de uma fase de guerras bélicas pelo comércio. A razão disto é que as guerras armadas não são um bom negócio.

O capitalismo moderno trouxe em seu bojo a extinção da carnificina ocorrida no início do século XX. Porém substituiu as balas dos armamentos pelo dinheiro, virtual ou real¹¹². Esta é a guerra moderna, a guerra confabulada pelo capitalismo.

O estado brasileiro atual busca ser um Estado Tributário Redistribuidor. O escopo é tipicamente de um Estado de índole social “[...] o Estado Democrático de Direito modelado pela CRFB/88 é um Estado [...] que, para cumprir sua missão e fazer justiça social, necessita tributar.” (BATISTA JÚNIOR, 2011).

Já desenvolvido o conceito do estado redistribuidor brasileiro no capítulo 2, cabe analisar as questões de justiça fiscal.

O estado redistribuidor e a justiça fiscal são de premissas necessárias para que os regimes especiais substantivos possam ser devidamente analisados. Serão exaltados no que trazem de eficiência e simplificação ao ordenamento tributário e também criticados e repensados por suas falhas. Conforme já exposto, poderiam ferir princípios constitucionais e causar injustiça social e fiscal¹¹³.

Existe diferenciação entre a justiça fiscal e a justiça social. A justiça fiscal coaduna-se com o princípio da capacidade econômica que está posto na CRFB/88 no artigo 145, §1º.

No cerne dessa temática, onde o direito tributário dialoga com a necessidade de construção de uma sociedade menos estratificada e mais justa, encontra-se o princípio da capacidade contributiva e o caráter acentuadamente distributivo dos impostos. Isso porque, em matéria de tributação, o principal parâmetro de desigualação a ser levado em consideração para atribuir-se tratamento diferenciado às pessoas deve ser, exatamente, a capacidade econômica de cada contribuinte.

A Constituição da República Federativa do Brasil trata desse princípio no § 1º do art. 145, pelo qual, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade

¹¹² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Por que a “guerra fiscal”? Os desafios do estado na modernidade líquida*. Revista Brasileira de Estudos Políticos, nº 102. Belo Horizonte, MG: UFMG, 2011. p. 309.

¹¹³ REVISTA EXAME. *Benefícios fiscais tiram 13,8 bilhões de reais dos cofres de MG*. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/economia/beneficios-fiscais-tiram-138-bilhoes-de-reais-dos-cofres-de-mg/> Acesso em 26 nov. 2017

a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte¹¹⁴.

A doutrina alienígena não destoa desse entendimento constitucionalizado no direito.

Voltando-nos agora para a questão da receita, vamos declarar nossas opiniões finais acerca de alguns problemas discutidos extensivamente em três capítulos anteriores: a base tributária, a progressividade e a transmissão da riqueza por herança. Mais uma vez, afirmamos nossa crença de que o sistema tributário não deve ser determinado por um enfoque estreito, centrado na distribuição de cargas tributárias, mas sim por dois objetivos interligados: o adequado financiamento de bens públicos e a promoção da justiça social. Esta última, ao nosso ver, pressupõe um esforço de proteção da vida e das oportunidades dos indivíduos e famílias que não conseguiram vencer na economia capitalista, esforço esse que, por outro lado, não pode destruir o poder criativo desta¹¹⁵.

A dissertação a todo tempo se preocupa com a questão da justiça, com a questão da promoção da justiça social. Seja pela incidência do ICMS quando da aquisição pelo contribuinte de fato das mercadorias de primeira necessidade; seja pelo viés financeiro, isto é, pela prática de ações e políticas pelo Estado de forma a aliviar a desigualdade social que grassa no país e se alarga na era da modernidade líquida.

Por essas diferentes razões, o imposto progressivo é um elemento essencial para o Estado Social: ele desempenha um papel fundamental em seu desenvolvimento e na transformação da estrutura da desigualdade no século XX, constituindo uma instituição central para garantir sua viabilidade no século XXI. Contudo, hoje esta instituição está gravemente ameaçada, tanto do ponto de vista intelectual (as diferentes funções da progressividade nunca foram plenamente debatidas) quando do político (a concorrência fiscal permitia que categorias inteiras de renda se eximissem das regras do regime normal)¹¹⁶.

Atentariam os regimes especiais de segundo grau contra o modelo de um Estado Tributário Redistribuidor?

A questão é bastante polêmica. Relembre-se que a maioria da doutrina tributária não admite a existência de regimes tributários substantivos. Essa doutrina os considera inconstitucionais, notadamente por violação a princípios como os da legalidade e da

¹¹⁴ GUEDES, Luiza Oliveira. *Direito tributário como instrumento de combate à pobreza: a eliminação da regressividade fiscal pela aplicação efetiva do princípio da capacidade contributiva com relação aos impostos que oneram o consumo*. Revista Jurídica da Advocacia Geral do Estado de Minas Gerais, n.1, jan/dez 2013, p. 40.

¹¹⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo, Martins Fontes, 2005, p. 253.

¹¹⁶ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. São Paulo: Intrínseca, 2014, p. 484-485.

isonomia. Daí se infere que os regimes substantivos seriam uma afronta ao modelo de Estado Redistribuidor, porquanto em tese seriam suficientes as previsões constitucionais para que a justiça fosse alcançada em suas duas facetas. A faceta da justiça fiscal se atingiria pela previsão do princípio da capacidade contributiva. Já a outra face, a justiça social, seria obtida através de leis orçamentárias que destinassem parte da arrecadação a realização do bem comum, realizando o interesse da coletividade.

Todavia, com a devida consideração ao pensamento da doutrina majoritária, até hoje o ordenamento jurídico constitucional não se desincumbiu desses objetivos.

As normas constitucionais são repletas de significado, mas remetem à concepção de constituição sociológica de Constituição. Ferdinand Lassale já alertava que a Constituição não passa de uma folha de papel quando não corresponde à realidade social experimentada em um determinado espaço regado por um ordenamento jurídico constitucional.

Ferdinand Lassale, na sua significativa obra *A Essência da Constituição*, revelou os fundamentos sociológicos das constituições: os fatores reais de poder que regem uma determinada sociedade. Esses fatores reais de poder que atuam no seio de uma determinada sociedade consistem, segundo Lassalle, numa força ativa e eficaz que, por uma exigência da necessidade, informa todas as leis e instituições jurídicas vigentes no país, determinando que elas sejam o que realmente são. Para ele constituem estes fatores reais de poder: a monarquia, a aristocracia, a grande burguesia, os banqueiros, e com especial conotação, a pequena burguesia e a classe operária, todos, sem exceção, compondo parte da constituição, que ele denomina de Constituição real e efetiva. “Esta é em síntese, em essência, a constituição de um país: a soma dos fatores reais de poder que regem uma nação”. Quer dizer, a Constituição real e efetiva é um produto das infra-estruturas sociais (econômicas, políticas, religiosas etc). Com base nessa afirmação, ele distingue constituição real e efetiva e a Constituição jurídica, ou seja, entre as estruturas sociais e políticas, as relações de poder efetivamente existentes em determinada comunidade política, que, para ele, são a verdadeira Constituição, e as normas constitucionais vigentes, que são a constituição escrita, mera folha de papel, que deve corresponder àquela outra¹¹⁷.

Assim, a primeira constatação é que uma norma da Constituição em que se trata de letra morta não pode ser considerada como a realizada para a justiça fiscal ou social. Até mesmo, se fosse simples, bastaria legislar para todos os problemas serem resolvidos.

¹¹⁷ CUNHA JUNIOR, Dirley da. *Curso de direito constitucional*. Salvador: JusPodivum, 4 ed. 2010, p. 75.

A questão passa realmente por repensar o sistema tributário brasileiro e abeberando-se na doutrina tributária clássica fazer uma releitura adequada aos tempos atuais.

É importante destacar que esses regimes especiais não se destinam apenas a redefinir as chamadas obrigações acessórias, isto é, os deveres instrumentais formais a que são submetidos (em número cada vez maior) os contribuintes. Como assinala PAULO DE BARROS CARVALHO, é possível separar os regimes especiais consensuais em regimes adjetivos ou de primeiro grau e regimes substantivos ou de segundo grau (CARVALHO, 1996, p. 97). Enquanto “os regimes adjetivos permanecem circunscritos ao setor dos deveres instrumentais ou formais”, podendo haver, por exemplo, alteração do momento em que deve ser realizado o pagamento do tributo, nos regimes substantivos “há sensíveis mutações no liame obrigacional” (CARVALHO, 1996, p. 97). A obrigação tributária decorrente do regime especial, portanto, é diversa da obrigação tributária original, afastando-se, pois, do figurino constitucional do tributo¹¹⁸.

Voltando à doutrina, sobre o Estado Tributário Redistribuidor.

Atentam contra o modelo, pela faceta tributária, a sonegação; a tributação regressiva; isenções ou anistias casuísticas e injustificadas; renúncias fiscais e benefícios alheios ao desiderato de justiça social; tributos disfarçados e alheios ao ideal de justiça fiscal etc. Da mesma forma, são doenças administrativas graves, que precisam ser extirpadas, a corrupção o nepotismo, o clientelismo, os vergonhosos acordos parlamentares para votação das leis orçamentárias (que buscam direcionar recursos para bases eleitorais) etc¹¹⁹.

Compete afirmar que os regimes especiais tributários de segundo grau podem ser pensados de forma a não atentar contra o modelo almejado na CRFB/88.

Primeiramente, com a implantação de regimes especiais em determinado setor econômico um dos objetivos é buscar que a sonegação tributária seja coibida ou pelo menos reduzida. Quando há a fixação da alíquota tributária em um patamar mais adequado, segunda a citada teoria da curva de Arthur Laffer, a tendência é de que haja uma diminuição da sonegação e um conseqüente aumento da arrecadação, apesar de uma redução da alíquota. Em princípio parece que tal ideia seria inconciliável, mas a citada teoria e a experiência brasileira e estrangeira demonstram que tributos muito elevados geram grande sonegação.

¹¹⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado; MUZZI FILHO, Carlos Victor. *O consentimento do contribuinte como técnica de segurança jurídica e praticabilidade no estado democrático de direito*. 2013. Tese (doutorado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/1843/BUOS-98ZJFW>>. Acesso em 5 jun. 2017, p. 166.

¹¹⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. “Por que a “guerra fiscal”? Os desafios do estado na modernidade líquida. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, nº 102. Belo Horizonte - MG: UFMG, 2011, p. 315.

A tributação regressiva pode ser combatida pelo foco do mecanismo dos regimes em setores industriais que tenham como produto mercadorias de primeira necessidade e aquelas que são consumidas necessariamente pela camada social mais baixa. É uma forma de se aplicar também o princípio da seletividade ao ICMS. Como será o consumidor na boca do caixa quem arcará com a carga tributária, nada mais justo e com fito de combater a regressividade do que alíquotas menores e regimes que baixem a carga tributária em mercadorias que compõem a cesta básica, vestuário, remédios, transporte, luz etc. Desse modo, quanto à regressividade inerente ao tributo sobre o consumo, é possível que o mecanismo seja usado também para combatê-la.

Seguindo a análise tópica, os regimes especiais que gozem de publicidade constitucional e obedeçam a uma ideia de otimização, simplificação e análise detalhada de aumento da arrecadação não podem ser acusados de se tratarem de isenções ou anistias injustificadas. Deveras, não é justificável qualquer isenção ou anistia dadas sobre a forma de regime especial. Inaceitável que qualquer setor econômico se beneficie de ausência de carga tributária e de perdão de multas e juros sobre tributos não pagos quando da realização da hipótese de incidência e vencimento do prazo para o recolhimento da exação. Contudo, da forma como preconizada neste trabalho não há que se falar em isenção ou anistia por meio de regimes especiais. Assim, a crítica procede quanto à necessidade de transparência absoluta e publicidade ampla por meio da rede mundial de computadores, de forma clara, simples e de fácil acesso, em relação a todos os benefícios que forem concedidos por meio dos regimes especiais.

Em pleno acordo com a posição deste texto devem ser os regimes especiais fonte de benefícios e eventual renúncia tributária somente se concorrerem para a justiça social. Não se admite que benefícios e supostas renúncias sejam concedidos se influenciarem no escopo do Estado Redistribuidor de realização do bem comum. Assim, seja pela menor tributação dos setores de mercadorias e serviços de primeira necessidade, ou seja, pelo aumento da arrecadação e a realização da justiça social pelo viés financeiro os regimes especiais substantivos se justificam. Pode se dizer que são requisitos essenciais para a existência dessa espécie de regime.

Complementando a análise de uma tributação constitucional nos moldes de um modelo de Estado Redistribuidor, para que se combata doenças administrativas graves cabe asseverar que os servidores fazendários incumbidos da análise e da concessão dos regimes especiais devem ter liberdade para agir, sem que haja uma infantilização da

atividade administrativa e o crescimento da “cultura do não” na tomada de decisões¹²⁰. Convém lembrar que esses agentes públicos não têm déficit democrático. As eleições legitimam a hierarquia que se espalha na Administração. É essa a forma de se garantir a certeza, previsibilidade e correção na atividade administrativa.

Desse modo, há que se focar no controle da eficiência administrativa e se tomar cuidado com os excessos do controle de legalidade que podem inviabilizar o funcionamento da máquina pública¹²¹.

3.2 Das guerras fiscais no Brasil e no mundo

De início, cabe asseverar que as guerras fiscais são um fato moderno encetado na sociedade liberal e que se agravou pelo mundo após as Grandes Guerras (1914-1918 e 1939-1945).

Com o fim da Segunda Guerra Mundial ficou claro que um novo conflito armado de escala global poria em risco a existência do planeta da forma como o conhecemos e a sobrevivência da própria espécie humana na face da Terra. Ao lado dessa constatação fatídica, ficou demonstrado que os conflitos armados geram muito prejuízo aos países envolvidos. Não se trata apenas de prejuízo econômico, mas também de traumas e cicatrizes que envolvem sociedade, populações, etnias inteiras.

Desse modo, a inevitável conclusão a que a sociedade mundial chegou foi de que não há espaço para mais guerras bélicas em escala planetária. Todavia, o capitalismo precisa se movimentar e precisa se expandir. Assim, o sistema econômico que vingou na maior parte do planeta precisa de mecanismo para continuar maximizando os seus lucros a qualquer custo.

Parafrazeando James Tobin, Nobel de Economia de 1981, é necessário “jogar areia nas rodas do capitalismo”, porque o sistema financeiro só visa o lucro e pode influenciar negativamente os outros setores da economia.

Esse sistema capitalista financeiro se tornou responsável por um crescimento enorme da desigualdade social nas últimas décadas e por uma nova espécie de guerra. Não se trata da guerra tradicional com material bélico e derramamento de sangue, mas

¹²⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O controle preventivo procedimental e as soluções especiais para situações extraordinárias*. Fórum de Contratação e Gestão Pública, Belo Horizonte, v. 11, n. 131, nov. 2012.

¹²¹ DANTAS, Bruno. O risco de infantilizar a gestão pública. *O Globo*. Disponível em: m.oglobo.globo.com/opinião/o-risco-de-infalizar-gestao-publica-22258401. Acesso em: 07 jan. 2018.

de uma guerra entre países e regiões de todo o globo para que os investimentos e o capital sejam investidos em seus territórios.

Essa guerra está extremamente atrelada ao conceito de modernidade líquida e do outro *Leviatã*, isto é, está atrelada a uma volatilidade imensa do capital que não tem raízes e busca maximizar seus lucros a qualquer custo, mesmo que para isso tenha que empobrecer países, sociedades e indivíduos.

Esses fatos começam a se espalhar pelo globo no final da década de 70 do século XX. Trata-se da adoção da política econômica do neoliberalismo, capitaneada pela Inglaterra de Margareth Thatcher e por Ronald Reagan nos Estados Unidos da América. Com a crise sofrida pelo estado social de modelo renano, que foi adotado na Europa continental no pós-guerra e se espalhou por diversos países que se influenciaram pelas políticas universalistas e igualitárias dos países europeus a resposta à crise enfrentada foi uma volta ao pensamento liberal que imperou no início do século XX.

O modelo visado pela CRFB/88 é inspirado no modelo da social democracia europeia e visa a adoção de um Estado Tributário Redistribuidor. Esse modelo se baseia em uma economia de mercado, basta ver os artigos 170 e 174 da Constituição, mas também tem forte preocupação social e visa à redistribuição das riquezas tributadas.

O incremento da atividade estatal do Estado Distribuidor (Providência) proporcionou o alargamento incessante da base tributária e o crescimento da máquina burocrática com a proliferação de órgãos do serviço público, criando um ambiente que, no final do século XX, colocou em xeque o próprio papel do Estado Distribuidor. Não foi à toa que modelos de índole neoliberal foram buscados; não foi por acaso que terceirizações passaram a ser frequentes

Neste contexto, nos últimos 10 anos tudo parecia indicar que o modelo anglo-saxão havia superado o modelo renano. O mundo assistiu a crescente desregulamentação das atividades financeiras nos principais centros (Nova York e Londres) e ao abandono das políticas de inspiração keynesiana. Por outro lado, a globalização financeira obrigou os Estados e as empresas a adotar os padrões americanos, em especial em decorrência do sucesso da economia norte-americana, que entre 1992 e 2000 passou por um nível de crescimento sem precedentes. A tendencial prevalência do modelo anglo-americano dava sinais de que o Estado Distribuidor seria medida temporária, que apenas deveria existir até que o modelo pudesse desenvolver seguros audaciosos e recursos suficientes para que estes não mais necessitassem depender do Estado¹²².

O que se viu na última década, no início do século XX, após os dois mandatos de Bill Clinton, em que os Estados Unidos obtiveram um crescimento muito grande

¹²² BATISTA JÚNIOR. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do Poço*. 1 ed. São Paulo: Almedina Brasil, 2015, p. 320-321.

baseado na ideia de desregulamentação do mercado do sistema bancário e notadamente no voo do capital internacional com seu fluxo desenfreado, foi uma grande depressão que ameaçou todo o sistema bancário mundial.

A concessão de crédito sem precedentes no sistema imobiliário norte-americano gerou a crise de 2008 em que a bolsa de valores americana, *Wall Street*, literalmente pediu socorro ao governo federal e com apoio do Congresso estadunidense obteve uma ajuda de 700 (setecentos) bilhões de dólares¹²³.

Esse socorro foi considerado essencial pelos agentes financeiros para que não ocorresse um novo *crack* da bolsa de valores como o de 1929 que jogou o Estado Unidos e o mundo em uma grande recessão, sendo considerado causa de grande instabilidade social que impulsionou o surgimento de governos autoritários na Europa e em países como o Brasil (política da queima do café a ser exportado, Revolução de 32, Intentonas Comunista e Integralista, Estado Novo, Constituição de 1937, a “Polaca”)¹²⁴.

Como afirma Claude Jessua, o mundo escapou por um triz de uma crise sistêmica e fatal, uma vez que todas as operações de crédito estiveram na iminência de serem bloqueadas, entretanto, os efeitos dessa crise “estão longe de se esgotarem”. De fato, a recuperação da atividade econômica ainda está longe de ser consolidada e, nesse contexto, o dilema atual está em que os cortes de gastos ou aumentos de impostos podem reforçar a confiança na solvência do governo, mas podem provocar uma recaída na recessão¹²⁵.

Esses regimes autoritários de inspiração fascista italiana, que levaram o mundo a um grande conflito de escalada inaudita na década de 30, após a recessão de 2007-2009 voltam a assombrar o cenário mundial.

Há diversos sinais nas grandes economias e em países periféricos de que políticos populistas estão sendo eleitos ou conseguindo grande influência em seus poderes legislativos. Pode-se exemplificar com a eleição de Donald Trump nos Estados Unidos, a saída do Reino Unido da União Europeia, o *Brexit*¹²⁶, as ameaças na França, Áustria, Alemanha, Hungria da extrema direita, que podem ser representadas por políticos como Marine Le Penn, filha e adepta até recentemente do partido fundado por

¹²³ CAPITALISMO, uma história de amor. Direção de Michael Moore. Estados Unidos, 2009, 2h07m. Disponível em: <https://www.netflix.com/watch/70122701?trackId=14969482&tctx>. Acesso em 12 out. 2017.

¹²⁴ BUENO, Eduardo. *Brasil: uma história: cinco séculos de um país em construção*. São Paulo: Leya, 2010, p. 346.

¹²⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Por que a “guerra fiscal”? Os desafios do Estado na modernidade líquida*. Revista Brasileira de Estudos Políticos, nº 102. Belo Horizonte, MG: UFMG, 2011. p. 324.

¹²⁶ Termo cunhado pela imprensa para a saída da Grã-Bretanha da União Europeia após votação popular. Trata-se de uma adjunção das palavras Bretanha e *exit*, em livre tradução: retirada dos países bretões.

seu pai, de cunho nitidamente autoritário e com inspiração no fascismo e em políticas segregacionistas. Há também casos de políticos que pregam abertamente políticas totalitárias, isolacionistas e contra os direitos humanos, como o atual presidente das Filipinas, Rodrigo Duterte, acusado inclusive de ser integrante de grupos de extermínio em anos anteriores à escala do poder naquele país asiático.

Noutro ponto, discorre a doutrina quanto às consequências do capitalismo financeiro:

Nos países em desenvolvimento, o quadro não é menos alarmante. A pressão do capital financeiro tem obrigado os governos a negar emprego, educação, saúde e outros serviços sociais à população, impondo sofrimento além do suportável aos hipossuficientes. Não é à-toa que propostas de modelos alternativos de governo, muitas vezes de cores populistas e de índole pretensamente socialista, vêm sendo moldados na América Latina¹²⁷.

No Brasil o quadro que se avizinha para as próximas eleições presidenciais de 2018 reflete bem o quanto posto pela doutrina. São os candidatos de discurso populista que se destacam nas pesquisas eleitorais realizadas até o momento.

Nesse contexto a “financeirização da economia mundial” é um fenômeno muito presente no atual desenvolvimento das economias e da globalização.

Este fato, a financeirização, é a mola da guerra moderna que ameaça a soberania dos países e seu ordenamento jurídico por consequência. É a financeirização a responsável por esta guerra fiscal mundial que ocorre nestes tempos de modernidade líquida.

Qualquer movimento no sentido de se tributar alguma atividade econômica de relevo, principalmente nos países em desenvolvimento, leva a mudança do capital para outras plagas. Também, se algum país desenvolvido desonera ou desregulamenta exações e ônus tributários, o capital, primeiramente, e as empresas “voam” para aquele território onde podem maximizar seus lucros.

Nesse sentido, as políticas liberais e cortes tributários dos EUA se fazem sentir no Brasil, por exemplo. Essa constatação já é feita pelos políticos, economistas e juristas brasileiros. Convém trazer à colação análise feita de uma possível reforma tributária norte-americana na tributação das empresas e das classes média e alta.

¹²⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Por que a “guerra fiscal”? Os desafios do estado na modernidade líquida*. Revista Brasileira de Estudos Políticos, n° 102. Belo Horizonte, MG: UFMG, 2011. p. 326.

A intenção de Trump é reduzir a carga de impostos para empresas e classes de renda média e alta. O texto prevê o corte de 35% para 20% dos impostos sobre as empresas. A tributação das empresas americanas vai ficar abaixo da média dos países da OCDE, em 22,5%.

O economista Bernard Appy, ex-secretário-executivo do Ministério da Fazenda, diz que a proposta pode aumentar a pressão no Brasil pela redução da carga tributária. No País, a tributação do imposto de renda das empresas é de 34%. “Tem uma tendência mundial de redução da tributação do Imposto de Renda. Isso vai gerar uma pressão aqui também”, diz. Do ponto de vista macroeconômico, o risco é de que a reforma possa trazer problemas fiscais para os Estados Unidos e acelerar o processo de alta dos juros, com impacto negativo sobre o Brasil no futuro.

O relator da reforma tributária, deputado Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR), esteve recentemente nos Estados Unidos e discutiu pontos do projeto de Trump. “Nossa maior preocupação é simplificação, nem o beabá nós fizemos”, afirma. A proposta dos EUA pode tornar o país ainda mais competitivo, o que pode provocar uma migração na geração dos empregos de maior qualidade, avalia o vice-presidente da Fiesp, José Ricardo Roriz. “Se tiver queda da carga tributária, (os EUA) vão ser imbatíveis”, avalia Roriz. “Se o Brasil não colocar foco na competitividade, e a forma de tributar é fundamental, vamos nos distanciar dos mais competitivos”, diz¹²⁸.

3.3 Dos benefícios fiscais

Fala-se que a famigerada guerra fiscal entre os estados-membros da federação, que se propõe de cooperação, advém principalmente de um tributo que se mostra deveras complexo. A malsinada guerra acaba por prejudicar a todos os entes federativos brasileiros¹²⁹. Isto é, os benefícios concedidos unilateralmente pelos entes estaduais acabam por afetar a totalidade dos estados, que paulatinamente arrecadam menos, pois, para vencer a “guerra”, concedem diversos benefícios às empresas e aos empreendimentos que se instalam em seus territórios.

O problema da guerra fiscal, seus motivos e consequências, extrapolam o âmbito estritamente jurídico, invadindo o campo econômico. Os estados mais desenvolvidos acusam os outros de lançarem mão de mecanismos fiscais contrários a ordem jurídica para atrair a seus territórios empresas teoricamente capazes de estimular o desenvolvimento que perseguem. Já os menos favorecidos, contra-atacam com o argumento de que têm direito de buscar a concretização de suas metas econômicas e sociais pelos meios de que dispõem, considerando as deficiências e as distorções que o sistema tributário, inegavelmente, ostenta. Com isso, sofrem os contribuintes,

¹²⁸ ESTADÃO. *Reforma tributária de Trump afeta Brasil*. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,reforma-tributaria-de-trump-afeta-brasil,70002043400>.

Acesso em 12 nov. 2017.

¹²⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. (Org.), BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.), MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado Federal e guerra fiscal no direito comparado*. 1 ed. 3 v. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. _____. *Estado Federal e Tributação – Das Origens à Crise Atual*. 1 ed. 3 v., cap. II e III. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

inseguros quanto à validade das concessões que lhe são acenadas, e, até mesmo, quanto às possíveis retaliações que a eles possam ser dirigidas¹³⁰.

A guerra fiscal existe pela concessão de benefícios fiscais pelos entes federados, sem a anuência dos demais estados, na busca de investimentos e os demais efeitos extrafiscais do ICMS. Objetiva-se com a guerra fiscal que o tributo exerça sua função extrafiscal, além da busca de receita.

Os benefícios fiscais configuram um estímulo de índole econômica, introduzido pelo Poder Público, para que se tenha o exercício de determinadas atividades privadas, consideradas relevantes pelo legislador e que propiciem atingir os objetivos extrafiscais. Dentre eles, podemos citar: i) a redução das desigualdades regionais; ii) o promoção do emprego, especial em áreas onde o desemprego é grande, ou haja carência de empregos a certas categorias de trabalhadores; iii) a captação de investimentos a fim de promover a atividade econômica e empresarial em determinadas regiões do país; iv) o fomento das exportações, entre outros.

Ao discorrer sobre os incentivos fiscais, Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves anotam que seu *“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 das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados”*¹³¹.

Há que se frisar sempre que o ICMS é o tributo que mais arrecada no Brasil. Por isso a sua importância para a federação. Também em virtude de ser uma fonte importantíssima de recursos, diga-se a principal, para os estados-membros, torna-se fonte de disputa por recursos que são limitados. Esses recursos que, para além da arrecadação pura e simples do montante da exação, refletem-se principalmente em empregos e qualidade devida proporcionada pela economia que grandes empresas e grupos econômicos geram para a população dos locais onde se estabelecem.

Interessante a constatação recente do que acabamos de expor a respeito da arrecadação do ICMS.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) representa 18,3% do total arrecadado pelos cofres públicos no Brasil, a maior fatia entre todos os tributos, segundo levantamento feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), sob encomenda da Associação Comercial de São Paulo (ACSP).

[...]

O ICMS costuma ser a principal fonte de receita dos Estados e é cobrado em operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de

¹³⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 27.

¹³¹ Idem p. 40-41.

transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. A alíquota do tributo varia em cada Estado, o que acaba estimulando uma competição entre os governos estaduais, que podem oferecer alíquotas mais baixas para atrair empreendimentos. É a chamada "Guerra Fiscal"¹³².

Desse modo, tal desiderato de aprimoramento da tributação sobre o consumo perpassa por uma mudança na estrutura do imposto, no caso o ICMS. Logo, por tabela, este é outro fator de relevo que será discutido no capítulo, uma forma de combate às guerras fiscais por meio do regime especial de tributação.

De grande valia essa questão da eficiência e simplicidade do tributo em análise. Somente por meio dessa busca que se pode reduzir o custo Brasil e efetivar o federalismo de cooperação.

Essa guerra fiscal que afeta a federação de equilíbrio brasileira pode ser apelidada de guerra fiscal horizontal. Esse nome, por óbvio, faz referência à ideia de igualdade e autonomia limitada entre os entes federados da República. São 27 (vinte e sete) entes estaduais, incluindo-se o Distrito Federal, que interessam à discussão, porquanto têm competência para a instituição do ICMS.

Há também a guerra fiscal vertical. Nessa espécie do fenômeno, acontece o envolvimento de entes soberanos. Os estados nacionais hoje disputam a primazia de ter em seus territórios os investimentos econômicos e financeiros que provocam os efeitos extrafiscais perquiridos por seus governantes. Trata-se de um grande aspecto da modernidade líquida, na qual tudo que era considerado sólido, como os parques industriais das grandes empresas e os empregos por elas gerados, podem estar do outro lado do mundo em questão de pouco tempo. Em se pensando no capital financeiro, a travessia de oceanos pode ocorrer com um simples clique em uma operação virtual pela rede mundial de computadores. Essa é a ideia guia do outro Leviatã, *id est*, o estado vislumbrado por Bauman¹³³, que gera a corrida ao fundo do poço em que (ou quase) todos saem prejudicados. A ideia do voo do capital serve de guia nos estudos deste trabalho, os quais se centrarão na guerra fiscal horizontal que toca diretamente ao ICMS¹³⁴.

¹³² AGÊNCIA ESTADO. *ICMS é tributo que mais contribui para cofres públicos, mostra levantamento*. Disponível em: <http://www.em.com.br/app/noticia/economia/2016/07/08/internas_economia,781617/ics-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos-mostra-levanta.shtml>. Acesso em 04 mai. de 2017.

¹³³ BAUMAN, Zigmund. *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

¹³⁴ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. 1 ed. São Paulo: Almedina Brasil. 2015.

Significativo caso que pode ser relatado ocorreu recentemente no estado de Minas Gerais. O setor atacadista desse ente federativo, notadamente localizado na região do Triângulo Mineiro e da Zona da Mata, foi muito afetado no ano de 2015, com resolução da Fazenda pública mineira que revogou regime especial que permitia aos atacadistas recolher o ICMS dos fabricantes somente no momento da saída do estabelecimento.

Com a mudança da tributação, os atacadistas do Triângulo e Zona da Mata alegaram que teriam que se mudar para outro estado ou, até mesmo, fechar as portas. Segundo os empresários do setor não há como sobreviver pagando o tributo quando da entrada no estabelecimento.

A decisão do governo de Minas de retirar o regime especial tributário dos atacadistas mineiros pode causar uma debandada de empresas para Estados vizinhos. Em Além Paraíba, na Zona da Mata mineira, foi realizada nesta segunda uma manifestação reunindo a população local, escolas e empresários para defender a permanência do atacadista Zamboni no município.

“Queremos sensibilizar o governador sobre o impacto que teria se a Zamboni for para o Rio de Janeiro. Contando empregos diretos e indiretos, 6.000 pessoas ficarão sem emprego, numa cidade com 35 mil habitantes”, afirma a gerente executiva da Associação Comercial e Empresarial de Além Paraíba (ACEAP), Alina de Freitas.

A Zamboni está na lista de 28 atacadistas citados na resolução 4.800, publicada pela Secretaria de Estado de Fazenda (SEF) em julho, que revoga o regime especial tributário dessas empresas. Sem o regime especial, de acordo com a resolução, os atacadistas pagariam o ICMS na hora da compra da mercadoria e não quando vendessem¹³⁵.

Como se observa no excerto acima, o regime especial se tornou uma ferramenta indispensável para o combate e defesa na guerra fiscal que ocorre no Brasil.

Sem a adoção e manutenção do aludido regime especial, as empresas atacadistas do estado de Minas Gerais pretendiam deixar o estado em busca de outras plagas onde obtivessem uma carga tributária menor.

Em vista do grande prejuízo para os cofres mineiros e atendendo o clamor dos empresários, a Fazenda editou novo regime especial para o setor atacadista, buscando preservar a arrecadação tributária sem perder valorosos agentes do setor em função da guerra fiscal.

¹³⁵ PIZARRO, Ludmila. Atacadista podem abandonar Minas por causa da tributação. B01/09/2015. *O Tempo online*. Disponível em: <http://www.otempo.com.br/capa/economia/atacadistas-podem-abandonar-minas-por-causa-da-tributa%C3%A7%C3%A3o-1.1101113>. Acesso em 29 jul. de 2107.

Constata-se a busca da solução pelo seguinte artigo publicado na imprensa escrita e virtual.

O Governo de Minas publicou, na edição do “Diário Oficial do Estado” do último sábado (24), o novo regime de tributação formulado para atender aos atacadistas e centros de distribuição varejistas mineiros. Elaborado pela Secretaria de Estado de Fazenda (SEF), após diálogos com empresários uberlandenses e região, as novas regras mantêm a base do regime especial que vigorava até então, sem uma bitributação do ICMS, mas acrescenta restrições para impedir que empresas mal-intencionadas possam tentar burlar o pagamentos de impostos devidos por meio de substituição tributária.

[...]

Conforme o empresário local e vice-presidente da Associação Brasileira dos Atacadistas e Distribuidores (ABAD), Geraldo Caixeta, o novo modelo criado pelo Governo irá atender parcialmente às empresas. “Do que queríamos, impedirá que o Estado recolha impostos na entrada e na saída dos produtos. Uma situação que faria o Governo recolher valores indevidos e ter de devolvê-los em um prazo não determinado”, disse. No entanto, apesar dessa conquista, os empresários deverão pagar mais imposto em alíquotas de substituição tributária. “Isso é uma coisa que ainda discutiremos.”

O consenso entre a administração pública e setor privado também eliminou as chances de fuga de empresas para outros Estados, afirmou o também empresário e conselheiro da Associação Comercial de Uberlândia (ACIUB), Paulo Romes Junqueira. “É importante dizer que o Governo foi sensível e voltou atrás em acabar com todos os benefícios do então regime especial. Isso arrefeceu o sentimento de mudança”, disse.¹³⁶

Novamente, vê-se a relevância dos regimes especiais substanciais para a exação do ICMS e a sua aplicação prática no assunto que aflige há muitos anos a federação: a guerra fiscal horizontal.

3.4 Dos regimes especiais e da guerra fiscal

Convém começar justificando a utilização do regime especial substantivo (aquele que altera a regra-matriz do ICMS) pelo estado de Minas Gerais no combate à guerra fiscal.

No início dos embates sobre a guerra fiscal, houve um caso específico sobre o café (informativo STF, nº 478). O estado do Rio de Janeiro publicou lei que impedia na prática a entrada do café mineiro em seu território, em virtude da concessão de benefício ao café torrado e moído naquele estado. Foi então interposta uma Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI, pelo estado de Minas Gerais, contra o benefício. No interregno entre a decisão do Supremo Tribunal Federal e o seu cumprimento, muitas

¹³⁶ BOENTE, Fernando. Novo modelo tributário é definido pelo Governo de Minas Gerais. *Jornal Correio de Uberlândia*. Disponível em: <http://www.correiodeuberlandia.com.br/cidade-e-regiao/novo-modelo-tributario-e-definido-em-minas-gerais/>. Acesso em 04 mai. 2017.

indústrias migraram para outros estados-membros. O estado de Goiás foi um dos entes que recebeu muitas indústrias de Minas Gerais, como as indústrias do setor de medicamentos¹³⁷.

O grande valor que o estado de Minas Gerais arrecada com as *blue chips* (telecomunicações, energia e gás e combustíveis) é incomparável com o montante arrecadado com a indústria, o qual é bem menor.

Todavia, a atividade industrial tem um papel importante na geração de emprego. Não se pode desestimular a atividade industrial. Arrecadação indireta também. Onde se tem um parque industrial, há movimentação de todos os outros setores.

Não podemos ser somente exportadores de matéria-prima, como carne, leite e bovinos para frigoríficos em São Paulo. Minas Gerais tem a maior bacia leiteira do país. A política fazendária mineira busca reverter essa situação, de forma que o leite cru, com o decorrer do tempo, passou a ser industrializado no território mineiro em grande quantidade. Hoje, dados da FIEMG provam que mais de 80% (oitenta por cento) do leite cru, que é captado em Minas, está sendo industrializado aqui no estado¹³⁸.

Outros setores têm benefícios concedidos por outros entes, como no caso do setor têxtil no estado de São Paulo. Existe um decreto paulista para este setor têxtil, que foi buscar fundamentos nos capítulos da TIPI (Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados) e concedeu o crédito presumido integral, que zera a tributação daquela indústria para o referido setor industrial. O estado de São Paulo não fez questão nenhuma de esconder esse benefício. Os paulistas ganham indiretamente ao não perder suas empresas têxteis.

¹³⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Informativo nº 478*. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo478.htm>. Acesso em: 25 abr. de 2017. Tratamento Tributário Diferenciado e Origem de Mercadoria. O Tribunal julgou procedente pedido formulado em duas ações diretas ajuizadas pelo Governador do Estado de Minas Gerais e pela Governadora do Estado do Rio Grande do Norte para declarar a inconstitucionalidade do Decreto 35.528/2004, do Estado do Rio de Janeiro, que prevê redução na base de cálculo do ICMS nas saídas internas de café torrado ou moído produzido em estabelecimento industrial localizado nesta última unidade federativa. Entendeu-se que o ato normativo impugnado ofende o princípio da unidade político-econômica nacional e da vedação ao tratamento tributário diferenciado em função da procedência ou destino de bens (CF, art. 152), uma vez que estabelece um grave óbice à livre circulação de bens e mercadorias entre Estados da federação. Asseverou-se que, ainda que fosse possível superar a inobservância do último princípio, a norma estaria em confronto com o art. 155, § 2º, XII, g, da CF, uma vez que o Convênio Confaz ICMS 128/94, invocado pelo Estado do Rio de Janeiro para confirmar a validade do benefício em exame, não teria feito distinção quanto à origem das operações de circulação de mercadoria da cesta básica como critério para concessão de benefício fiscal. Por fim, no que se refere à alegada existência de benefícios similares, concedidos pelo Estado de Minas Gerais, reportou-se à orientação firmada pela Corte no julgamento da ADI 2377 MC/MG (DJU de 7.11.2003), no sentido de que as inconstitucionalidades não se compensam. Outro precedente citado: RMS 17949/ES (DJU de 27.9.68). ADI 3389/RJ, rel. Min. Joaquim Barbosa, 6.9.2007. (ADI-3389)

¹³⁸ Conforme anexo I.

A crise econômica não impediu o aumento da entrada de indústrias no estado de Minas Gerais. Há projetos de parques industriais em todas as regiões do estado, como no chamado “vale da eletrônica”.

A legislação tributária mineira, Lei 6.763/75 coloca como mola mestra o equilíbrio da competitividade, notadamente o artigo 225, já citado e transcrito em nota de rodapé. Esse equilíbrio é um conceito amplo. Em regra, todos os estados concedem o benefício fiscal; por exemplo, reduzem o saldo devedor.

Um estado que ganhou notoriedade nos últimos anos foi Pernambuco. No caso desse estado há a concessão de muitos benefícios agressivos e inclusive no âmbito federal. Em cima do valor do ICMS a recolher, eles concedem um crédito presumido de 70% (setenta por cento) a 95% (noventa e cinco por cento) do imposto. No *site* de Pernambuco é publicado o benefício constituído pelo estado¹³⁹.

Como prevê a legislação reativa, notadamente o art. 225 e 225-A, da lei 6.763/75, e sua regulamentação, os regimes especiais têm muito a contribuir com o desenvolvimento estadual na medida em que combatem e suavizam os efeitos da guerra fiscal horizontal.

Relevante mencionar a Lei Complementar 160 de 2017 que foi recentemente sancionada e tem como objetivo combater a guerra fiscal. Essa lei traz a possibilidade de um quórum reduzido de estados ratificar os benefícios já concedidos e prorrogar demais benefícios por até 15 (quinze) anos. Destaque-se ainda a previsão de o passivo existente ser afastado e de ser vedada a concessão de novos benefícios fiscais, sob pena de penalidades previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101, de 2000).

Apesar do escopo da lei de por fim à guerra fiscal do ICMS, é bastante provável que os regimes especiais continuem sendo necessários nesse ponto, porque a estrutura normativa desse tributo estadual ainda permanecerá intocada. Assim a guerra fiscal talvez seja amenizada, mas não encerrada.¹⁴⁰

3.5 Do custo Brasil

¹³⁹ PERNAMBUCO. Programa de Desenvolvimento Econômico do Estado de Pernambuco. Disponível em: <<http://www.investinpernambuco.pe.gov.br/web/invest/incentivos-fiscais1>>. Acesso em 29 jun. de 2017.

¹⁴⁰ SCAFF, Fernando Facury; DA CUNHA, Gabriel Hercos. *Não se crê que a LC 160 colocará fim à guerra fiscal entre estados*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2017-ago-17/opiniao-nao-cre-lc-160-colocara-fim-guerra-fiscal>. Acesso em 17 ago. 2017.

No contexto da guerra fiscal é oportuna a discussão do famoso custo Brasil.

O fenômeno, inicialmente nomeado por economistas e jornalistas, que hoje adentra o universo jurídico, pode ser definido como um plexo de dificuldades burocráticas e de estrutura que impedem que o “gigante adormecido” atinja todas as suas potencialidades de desenvolvimento e finalmente deixe de ser o país do futuro.

Como dito, o custo Brasil está situado em diversos itens da estrutura e da burocracia do país. A tributação é um deles. A burocracia espalhada em todo o aparato estatal e na cultura nacional é outro. Ainda podem ser mencionados: energia, matéria-prima, infraestrutura de transportes, logística, educação profissional, legislação trabalhista fechada, serviços *non tradables*, custo do dinheiro, entre outros.

As seguintes definições para o custo Brasil e suas variantes são importantes.

Custo Brasil: vinculado às dificuldades econômicas associadas ao cumprimento das tarefas relacionadas à manutenção de uma empresa em condições de produzir e vender.

Deve se considerar a pluralidade de fatores que limitam o exercício da atividade econômica (entraves ao desenvolvimento do País).

[...]

Custo tributário: o quanto se despende no pagamento de tributos no Brasil.

Custo tributário (DIRETO E INDIRETO): é identificado como um dos mais onerosos componentes do CUSTO BRASIL.

No CUSTO TRIBUTÁRIO DIRETO não estão computados os custos que envolvem a operação de pagamento dos tributos, nem os relativos ao cumprimento de obrigações acessórias.

[...]

CUSTO FISCAL INDIRETO: ônus atinentes aos custos para se operacionalizar o pagamento dos tributos e o cumprimento das obrigações acessórias.

O CUSTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS representa verdadeira tributação indireta que deve ser computada quando se discute o encargo tributário brasileiro¹⁴¹.

A imprensa que lida com a área econômica com frequência tece considerações a respeito do custo Brasil e o correlaciona à carga tributária.¹⁴² O que interessa de perto é o custo Brasil em relação à tributação. A grande estrela desse ônus tributário, a ser enfrentado pelo país, seria o ICMS.

É fato notório que a questão tributária faz parte do chamado custo Brasil. O ICMS é o principal tributo sobre consumo no país. Ao lado dele, temos também outros 3 (três) tributos que incidem sobre o consumo. No âmbito da União Federal há o IPI

¹⁴¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Apostila: *Segurança jurídica e obrigações acessórias*. Belo Horizonte, 2006.

¹⁴² EWERS, Juliana. Custo Brasil encarece produto nacional em até 36,9% frente aos importados. *Inovação Revista Eletrônica*. Disponível em: <http://www.inovacao.unicamp.br/reportagem/custo-brasil-encarece-produto-nacional-em-ate-369-frente-aos-importados/>. Acesso em 15 mai. 2017

(Imposto sobre Produtos Industrializado) e a contribuição chamada PIS/COFINS (Programa de Integração Social e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) além do ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) no que diz respeito ao campo municipal.

Apesar de os tributos acima parecerem bem delineados e aptos a preservar a fiscalidade na federação não é isso que acontece na prática.

Todavia, a análise concreta dos diversos tributos citados conduz a conclusões em sentido oposto, uma vez que há um conflito crescente de competências tributárias, com sobreposição de incidências e com um alto nível de carga tributária agregada aos preços. Isso contribui para o cenário de recessão e se torna um entrave severo ao processo de desenvolvimento econômico.¹⁴³

A legislação tributária é um emaranhado de normas que, à primeira vista, contribui para a sonegação e a conseqüente não arrecadação dos tributos devidos pelos contribuintes de direito.

Nesse ponto, faz-se importante analisar a possibilidade de os regimes tributários substanciais contribuírem para aumento de arrecadação e normalização da situação tributária dos contribuintes junto às Fazendas estaduais.

Conforme estudo do Banco Mundial, *Doing Business 2016*, a posição do Brasil no ambiente de negócios mundial é muito desvantajosa em relação aos outros países dos BRICS (Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul, expressão criada pelo economista Jim O'Neill) e, até mesmo, às outras grandes economias da América Latina:

O relatório divulgado nesta terça (25) mostra o Brasil na 123ª posição, entre 190 países, duas casas abaixo da marca anterior (121ª). Dessa forma, o país aparece abaixo de outros emergentes, como Turquia (69º), África do Sul (74º) e China (78º). Só a Índia (130º), entre os BRICS, fica pior que o Brasil. Em relação aos pares na América Latina, o Brasil ficou atrás de todas as grandes economias: México (47º), Colômbia (53º), Chile (57º) e Argentina (116º). E também atrás de países menores, como Paraguai (106º) e Peru (54º). O ranking global é liderado pela Nova Zelândia, seguida por Cingapura e Dinamarca¹⁴⁴.

Noutro ponto desse artigo, a jornalista da Folha de São Paulo frisa o custo tributário.

¹⁴³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.), DERZI, Misabel de Abreu Machado (Org.), SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da. (Org.). *ICMS: Diagnósticos e proposições*: relatório ao governador do estado de Minas Gerais. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.

¹⁴⁴ CARNEIRO, Mariana. Brasil perde duas posições em ranking global de negócios. *Folha de São Paulo*. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/10/1826290-brasil-perde-duas-posicoes-em-ranking-global-de-negocios.shtml> Acesso em 27 jun. 2017.

O Brasil perdeu posições nos quesitos obtenção de energia elétrica e resolução de insolvência. A pior nota do país segue, porém, no item pagamento de impostos, cuja posição brasileira é a 181ª.

[...]

O *Doing Business* é a fotografia do país em 1º de junho. Só o pagamento de impostos se baseia nos dados de 2015. Há três edições, desde que uma nova metodologia foi apresentada pelo Banco Mundial, o Brasil fica cada vez mais distante da fronteira —o que representa o melhor desempenho observado em cada um dos indicadores.

A distância até a fronteira é medida por uma escala de 0 a 100, na qual zero é o pior resultado (mais distante). Entre 2014 e este ano, o Brasil decresceu de 57,69 para 56,53, justamente período em que mergulhou em uma das piores recessões de sua história¹⁴⁵.

Corroborando a questão do custo tributário no país, trazer excerto de artigo de 2006, também analisando mesma situação, mas ainda atual:

Mas é no campo tributário que aparecem as maiores divergências: o Brasil é o recordista, dentre os 155 países, no quesito “tempo gasto com o pagamento de tributos” (leia-se: burocracia). Aqui, a média é de 2600 horas por ano, enquanto que na América Latina, é de 529 e nos países da OCDE, 197. Logo após o Brasil, vêm a Ucrânia, com 2185 horas e Camarões, com 1300 horas. Já na Rússia, país de dimensões continentais como o Brasil, o tempo gasto é de 256 horas. Ou seja, o Brasil é duas vezes pior que o terceiro pior colocado (Camarões) e mais do que 1000% pior que a Rússia. Além disso, o total de tributos pagos no Brasil equivale 147,9% do lucro bruto, enquanto que na América Latina, a 52,8% e nos países da OCDE, a 45,4%. Na seção do ranking denominada “ease of paying taxes”, o Brasil figura no 140º lugar; nas demais seções (com exceção da seção “hiring and firing”), o Brasil está melhor colocado.

O alto custo tributário no Brasil é uma das principais razões para o chamado Custo Brasil ser tão elevado. E, como visto acima, esse custo tributário é decorrente não apenas do nível da carga tributária, mas também da burocracia tributária, que impõe aos contribuintes um significativo custo de controle (“cost of compliance”). Isso sem falar em aspectos menos tangíveis, como a segurança jurídica quanto à aplicação das normas tributárias pelo fisco. Daí porque muito se fala em reforma tributária no País¹⁴⁶.

Absolutamente, o custo tributário é grande empecilho ao desenvolvimento do país e, enxergando pelos olhos dos investidores, é um dos principais motivos que perpetuam a guerra fiscal gerada pelo ICMS.

3.6 Dos regimes especiais e do custo tributário

¹⁴⁵ Ibidem.

¹⁴⁶ MEIRELLES, Aloysio de Miranda Filho, BORGES, Eduardo. *O horizonte de redução do custo tributário*. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16.MI25518.61044-O+horizonte+de+reducao+do+custo+tributario>. Acesso em 07 abr. 2017.

O custo tributário direto diz respeito ao próprio âmago da incidência tributária. Isto é, diz respeito diretamente à regra-matriz. Assim, muitas vezes o peso da carga tributária da tributação indireta no contribuinte de direito faz com que a busca de outras plagas pela atividade econômica seja uma constante.

O custo fiscal indireto se refere à burocracia para realizar o pagamento da exação tributária. No Brasil, as empresas gastam grande parte de seu tempo reunindo documentos e em repartições públicas para honrarem seus compromissos com o Fisco. Além disso, as obrigações acessórias têm um custo muito alto, de forma a inviabilizar muitos investimentos.

Em que medida os regimes especiais podem ser utilizados como forma de atenuar esse custo tributário? Ao contrário da posição dominante, que vê os regimes como emaranhados de normas tributárias que contribuem para a burocracia e conseqüentemente para o custo Brasil tributário, há outra forma de encará-los. Pode-se enxergá-los como mecanismos para simplificar a arrecadação, fiscalização e a atividade econômica dos contribuintes.

O custo tributário indireto, a burocracia, o tempo gasto para cumprir as obrigações tributárias, pode parecer um ponto negativo a ser associado aos regimes especiais. Basta imaginar que o estado de Minas Gerais possui mais de 4.000 regimes especiais para o ICMS¹⁴⁷.

O custo tributário direto também se liga à concorrência internacional, à guerra fiscal internacional. A indústria brasileira concorre com a indústria chinesa. É um fato que determinados setores da indústria, como as fábricas de eletrodomésticos denominada linha branca, transferiram praticamente 100% (cem por cento) de seu parque industrial para a China. O custo de se produzir na China é muito menor do que em qualquer lugar do Brasil. A questão do custo Brasil aparece muito forte aqui e em outros exemplos que são do conhecimento corrente, tais como, brinquedos, vestuários, eletroeletrônicos etc.

O custo tributário direto impacta negativamente na guerra fiscal globalizada. Onofre Alves Batista Júnior e Célio Lopes Kalume, no tocante a questão da guerra fiscal em âmbito mundial destacam a fluidez do capital mundializado.

¹⁴⁷ SOUSA JÚNIOR, René de Oliveira e. *ICMS: o que precisa ser corrigido?* Apresentação feita para a turma de Pós-Graduação da UFMG, Novembro de 2015. Seminários. Professores: DERZI, Misabel de Abreu Machado. (Org.), BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.), MOREIRA, André Mendes (Org.)

A chamada “guerra fiscal”, no contexto internacional, é consequência da fluidez do capital mundializado migrante e um efeito perverso da globalização das economias de mercado que revela a possibilidade de captura da esfera governamental fragilizada pelo grande capital (multinacional). O fenômeno, por certo, pode destruir as bases dos “Estados tributários distribuidores” e fragilizar a capacidade prestacional dos “Estados de desiderato social”, como o Brasil. (BATISTA JÚNIOR; KALUME, 2013, p. 39)

Exemplo de concorrência entre países são as indústrias do setor automotivo brasileiro que estão migrando para o Paraguai. Há um programa de governo naquele país para atrair investimentos para esse setor industrial. Trata-se de um programa ousado e direcionado para atrair montadoras brasileiras. Assim, se não acontecer uma reação perderemos também essas indústrias. Não é preciso dizer que o setor das montadoras é muito importante para economia do país. Basta pensar no “ABC paulista” que gira em torno delas ou na região metropolitana de Belo Horizonte/MG, que tem uma atividade econômica industrial bastante desenvolvida muito em razão da existência de uma grande montadora italiana.

Esse movimento de indústrias nacionais para o exterior é reflexo do tópico deste capítulo. Além do custo tributário direto, há a alta de infraestrutura adequada, a mão de obra cara e desqualificada, a legislação burocrática que impede que a atividade econômica desenvolva suas potencialidades alcançando o maior lucro possível.

Não se trata o estudo de uma defesa de qualquer forma de capitalismo selvagem. É realmente muito difícil a competição de fronteiras quando, nesta guerra fiscal vertical, países como a China possuem uma economia bastante desregulada, ou melhor, regulada ao bel-prazer do mercado, sem se importar com regras internacionais ou mesmo o uso indiscriminado de matérias primas associado à mão de obra abundante e, conseqüentemente, extremamente barata.

Todavia, urge que se tenha no Brasil a consciência das dificuldades em concorrer em dimensão planetária. Por isso, hoje e durante este começo de milênio, é fundamental o desenvolvimento de ferramentas para combater as mazelas do multicitado custo Brasil tributário, direto e indireto.

Uma das ferramentas para afastar o custo tributário é justamente a utilização dos regimes especiais de tributação. Parece contraditório que novas normas adicionadas à grande inflação legislativa tributária possam combater o fenômeno. Mas, não necessariamente é assim.

Os regimes especiais de ICMS são sim uma das ferramentas de que o estado pode se utilizar para combater as mazelas desta prejudicial realidade econômica. A praticidade e simplificação da tributação no ICMS pelos regimes substantivos devem ser consideradas. O exemplo da alíquota única para um setor da economia, sem direito a acumulação de créditos, pode ser novamente mencionado.

O setor econômico industrial é deveras atingido pelo custo tributário. A legislação muitas vezes dificulta o desenvolvimento destas atividades. Cada setor industrial tem suas peculiaridades. Considerando esse fato, o estado, por meio dos regimes especiais, pode usar desta ferramenta para possibilitar competitividade à indústria brasileira.

Desse modo, os regimes especiais de tributação vêm ao encontro da vontade e necessidade dos contribuintes. Melhor dizendo, o custo Brasil, em sua faceta tributária, pode ser e deve ser enfrentado também, não apenas, por essa ferramenta.

Os mecanismos tributários de simplificação buscam também aliviar uma carga tributária muito alta, que por muitas vezes concorre para que o contribuinte atue à margem da lei. A desburocratização no recolhimento e na comprovação do cumprimento das obrigações tributárias é bastante importante, as obrigações acessórias precisam e devem se nortear pela simplicidade e praticidade. A alocação de muitos recursos para que um empreendimento econômico se viabilize juridicamente é uma das razões da saída e da não instalação de novas indústrias no território nacional. São pontos que podem ser resolvidos ou aliviados pelo advento de regimes especiais.

Explica-se. As cláusulas trazidas pelos regimes especiais materiais se bem colocadas podem conter em seu bojo soluções práticas e efetivas para as peculiaridades de determinado setor da economia.

Mesmo que se alegue que regimes especiais contribuiriam para o emaranhado de normas tributárias, a realidade é que se bem elaborados e aplicados com o consentimento dos contribuintes do setor atingido, devidamente fiscalizados pelos órgãos de controle, pode sim ser obtida a tão almejada simplificação e consequente diminuição do custo tributário, faceta do custo Brasil que assola a tributação estadual do ICMS.

4 DA CRÍTICA AOS REGIMES ESPECIAIS

4.1 Da arrecadação, da transparência e da publicidade

A doutrina que se debruçou sobre a figura dos regimes especiais tende a considerá-los inconstitucionais por violação dos princípios constitucionais tributários, notadamente o princípio da legalidade estrita no direito tributário¹⁴⁸.

Dessa forma, é necessário que uma lei, contendo a regra-matriz de incidência de um determinado tributo, indicativa de seus critérios material, espacial, temporal, subjetivo e quantitativo, conforme os esboços traçados no próprio texto constitucional, seja editada pela pessoa política competente, de forma a autorizar o Poder Administrativo a fiscalizar e arrecadar este tributo instituído ou majorado, bem como a fim de obrigar o sujeito passivo a adimplir com sua obrigação, pois este somente está obrigado a fazer ou deixar de fazer o que prescreve a lei, assim entendida como instrumento primário de introdução de normas inovadoras na ordem jurídica¹⁴⁹.

Há que se ressaltar que a crítica quanto ao princípio da legalidade está diretamente ligada à separação de poderes. A doutrina e a jurisprudência têm defendido que o Legislativo não pode delegar ao Executivo a faculdade de alterar alíquotas de forma que não esteja prevista na CRFB/88.

O legislador constituinte estabeleceu a reserva absoluta de lei em sentido formal para a concessão de benefícios fiscais, ou seja, o tratamento da referida matéria só pode ser veiculado por normas que derivem de fonte parlamentar. Isso quer dizer que é vedado ao Poder Legislativo conferir a outro órgão a prerrogativa que lhe é constitucionalmente atribuída de conceder exonerações fiscais, sob pena, como dito, de transgressão do princípio da separação dos Poderes. Esse entendimento restou consagrado no STF, conforme se observa da ADI 1296 MC, relatado pelo ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 14/6/1995, DJ 10/8/1995¹⁵⁰.

Realmente os regimes especiais substantivos modificam a regra-matriz tributária do ICMS. Há uma alegada perda de segurança jurídica. Os casuísmos também contribuiriam para que a ferramenta seja considerada anti-isonômica e uma forma de diminuir a arrecadação do estado.

¹⁴⁸ MIGUEL, Carolina Romanini. *Regimes especiais de ICMS: natureza jurídica e limites*. 2012. 289 fl. Tese (Doutorado do Programa de Pós-Graduação) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 189.

¹⁴⁹ Idem, p. 186-187.

¹⁵⁰ FARO, Maurício Pereira. MOREIRA, Bernardo Motta Moreira. *Legislativo não pode delegar ao Executivo alteração de tributos*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-ago-01/opiniao-legislativo-nao-delegar-executivo-alteracao-tributos>. Acesso em 17 ago. 2017.

Trata-se de uma situação que é deveras questionada pelos servidores fazendários, que a consideram uma forma de privilégio e de sangria dos cofres públicos¹⁵¹.

De fato, a concessão de benefícios fiscais se tornou uma política de governo. De 2003 a 2010, o valor dos benefícios saltou de 3,5 bilhões de reais para 9,1 bilhões de reais, aumento de 160%. No mandato seguinte, o crescimento foi de 12%, para 10,2 bilhões de reais no fim de 2014. No governo atual, a estimativa é que chegue a 13,8 bilhões de reais, uma alta de 35,3%. De 2003 a 2014, o estado deixou de arrecadar 84 bilhões de reais, em valores corrigidos¹⁵².

Além da diminuição da arrecadação, os regimes especiais que concedem benefícios fiscais aos contribuintes mineiros são feitos sem a transparência necessária. A crítica a essa falta de publicidade da política pública é pertinente. Por diversas vezes, não se conhecem as contrapartidas dos setores ou contribuintes favorecidos pelos regimes especiais benéficos.

Existe uma preocupação do governo estadual em relação à proteção dessas informações. Primeiramente, porque no cenário de guerra fiscal horizontal qualquer movimento que seja de conhecimento de outro estado membro pode ser copiado ou levado ao Poder Judiciário pelo ente que se considerou prejudicado. De outro lado, presume-se que a transparência quanto às regras postas nos regimes especiais também poderia provocar críticas da opinião pública e de outros setores da economia que não sejam beneficiados.

Quando pensamos na teoria da norma no âmbito do direito tributário pensamos que estas normas são gerais e abstratas. Todavia, no caso dos regimes especiais a doutrina enxerga o fenômeno de forma diferente.

Considerando o tema proposto, intrinsecamente relacionado à possibilidade de modificação da regra matriz de incidência do ICMS mediante concessão de regimes especiais, entendemos necessário tecer algumas considerações preliminares acerca da classificação das normas quanto à sua estrutura: geral ou individual, abstrata ou concreta. Isto porque, conforme mencionado, a regra-matriz de incidência do imposto caracteriza-se como geral e abstrata,

¹⁵¹ EXAME. *Benefícios fiscais tiram 13,8 bilhões de reais dos cofres de MG*. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/economia/beneficios-fiscais-tiram-138-bilhoes-de-reais-dos-cofres-de-mg/>

Acesso em 26 out. 2017

¹⁵² *Ibidem*.

enquanto os regimes especiais, conforme se verá mais adiante, apresentam-se como norma individual e abstrata¹⁵³.

Essa constatação somente leva a ressaltar a necessidade de observação do princípio da publicidade nos regimes especiais. Eles somente se tornarão viáveis se são acessíveis ao conhecimento e compreensão de todos os contribuintes que se situem em igual posição daqueles que são beneficiados pelos regimes especiais¹⁵⁴.

Assim, o princípio da publicidade, que está previsto no *caput* do artigo 37 da CRFB/88, é imprescindível nos regimes especiais substantivos, porquanto as normas tributárias devem ter o caráter da generalidade, mesmo que tratem de apenas um setor da economia. Não se pode admitir qualquer espécie de privilégio ou de caminhos que possam levar a desvirtuamentos na atuação dos servidores públicos responsáveis pela elaboração e a concessão dos regimes especiais.

Quanto a essa última questão, será visto em tópico abaixo algumas formas de controle da atuação dos agentes públicos na concessão de regimes especiais e sugeridos aperfeiçoamentos. A razão dessa preocupação é que se trata de campo do direito que envolve vultosas somas de dinheiro em que se faz necessário cuidado extremo para que não se levante qualquer suspeita contra os órgãos e servidores administrativos responsáveis pelos regimes. No estado de Minas Gerais já há acompanhamento do *Parquet*, mas é necessário que tal acompanhamento seja reforçado por Procuradores do Estado que são os representantes do estado responsáveis pelo controle de legalidade de toda atuação estatal. Além disso, o acompanhamento dessas contratações públicas pela Assembleia legislativa já é previsto na legislação mineira, artigos 235 e 235-A da lei 6.763/75.

As críticas realmente são pertinentes. Inclusive na elaboração da pesquisa a dificuldade para acesso a normas (cláusulas) específicas dos regimes especiais foi grande. Deveras, o princípio da publicidade não pode ser desrespeitado pela Administração. Trata-se de uma questão também de legitimação dos regimes especiais substantivos portadores de normas benéficas em seu bojo.

Não é suficiente a alegação de que em um ambiente de guerra de todos contra todos a questão política exigiria sigilo em relação às normas benéficas. Não há como defender um direito sub-reptício. É contrária à Constituição Federal e aos seus

¹⁵³ MIGUEL, Carolina Romanini. *Regimes Especiais de ICMS: natureza jurídica e limites*. 2012. 289 fl. Tese (Doutorado do Programa de Pós-Graduação) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 27.

¹⁵⁴ Idem, p. 30.

princípios basilares a existência de regras impostas pelo poder público que sejam apartadas do conhecimento da sociedade que as suporta. Como já dito, a legitimação das normas tributárias colocadas nos regimes especiais substantivos exige a transparência quando da sua concessão, durante a sua vigência e mesmo após eventual revogação. Quanto a isso, a crítica procede e deve ser acatada para que haja a viabilização da mudança da regra-matriz pelos regimes especiais de tributação¹⁵⁵.

A principal crítica feita pelo Sindifisco-MG, no entanto, não é apenas ao dinheiro do benefício que as empresas deixam de recolher porque o estado abre mão, mas à falta de transparência. Segundo Castro, as contrapartidas não são divulgadas publicamente e nem fiscalizadas pelos governos. Em muitos casos, não há informação a respeito dos critérios utilizados para determinar o privilégio.

O resultado é que alguns setores pagam menos imposto do que outros. Com o caixa apertado e em situação complicada para pagar até a folha salarial dos funcionários públicos, a escolha foi aumentar a arrecadação por meio de taxações de atividades básicas da população. Em 2016, a alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) dos serviços de telefonia e internet aumentou de 25% para 27%.

Gasolina e álcool também tiveram seus percentuais reajustados: de 29% para 31% e de 14% para 16%, respectivamente. A energia elétrica residencial, com uma incidência de ICMS de 30%, é uma das mais caras do Brasil. Já a comercial, que era de 18%, subiu para 25% em 2015.

Retornando à questão da diminuição da arrecadação, a crítica é mais frágil. Apesar de os números colacionados e citados neste capítulo indicarem que nos últimos anos houve diminuição da arrecadação no estado de Minas Gerais, os fatos não podem ser analisados dessa forma.

Há que se enfatizar que em países em que a carga tributária é muito alta o que temos como resultado é a sonegação em larga escala. Isto é, a carga tributária elevada

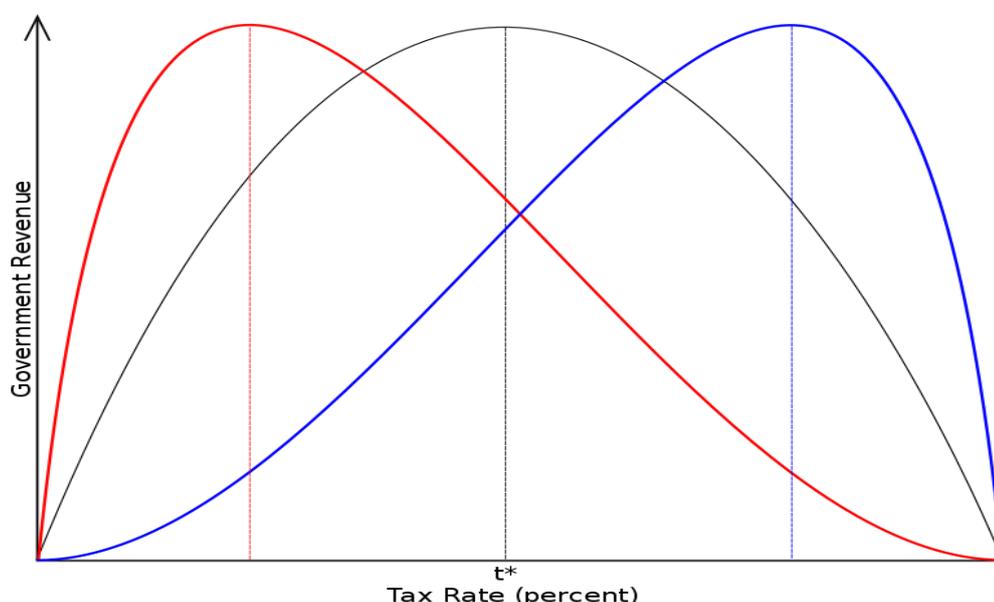
¹⁵⁵ MINAS GERAIS. Sindifisco (Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Estadual de Minas Gerais). Disponível em: <http://www.sindifiscomg.org.br/pagina/interna/10468#.WfmwrNNSzIU>. Acesso em 31 out. 2017. Para o Sindifisco-MG, uma revisão dos benefícios fiscais que não trazem contrapartidas seria necessária não só para auxiliar na recuperação das finanças do Estado, mas para possibilitar que o governo ponha em dia os salários de seus servidores, que têm sido penalizados pelo parcelamento e por constantes atrasos de pagamento.

"Não defendemos a completa extinção dos benefícios fiscais, mesmo porque acreditamos que alguns deles são legítimos, como o que estabelece condições especiais para a compra do carro zero por portadores de deficiência e as que visam reduzir as desigualdades regionais e a pobreza. Ocorre, porém, que grande parte é concedida sem qualquer justificativa que não seja a de privilegiar empresas. Quais as contrapartidas que esses beneficiários têm oferecido ao Estado e à população? Não sabemos dizer e nem o governo nos informa", observa Lindolfo Fernandes de Castro, presidente do Sindifisco-MG.

Ele aproveita a oportunidade para convidar os colegas a visitarem o [hotsite caixapretadosprivilegios.com.br](http://caixapretadosprivilegios.com.br) e a assinarem a petição pública. "Essa é uma ação de mobilização importante, principalmente se considerarmos que o governo de Minas tem permanecido insensível aos apelos do Sindifisco-MG. Por isso, decidimos invocar a participação de toda a sociedade, que é quem mais tem a ganhar com uma política de incentivos criteriosa e, sobretudo, transparente", completa o dirigente sindical.

inviabiliza a atividade econômica, os lucros que lhe são inerentes. O contribuinte indireto, no caso do ICMS, amiúde sonega para assegurar sua sobrevivência no mercado. Trata-se de uma atitude até considerada por alguns, nos casos extremos, como um direito de resistência do contribuinte.

A tributação mais adequada, com alíquotas menores, acaba gerando uma arrecadação maior em virtude do efeito conhecido como “curva de Laffer”. Essa teoria diz, em poucas palavras, que a partir de uma determinada alíquota a arrecadação cai porque os cidadãos param de pagar os tributos, isto é, a alta tributação resulta em sonegação¹⁵⁶.



157

Importante ressaltar que, em se considerando exatas as conclusões da “curva de Laffer”, o que será feito aqui, a justiça social e a fiscal se preocupam com a arrecadação otimizada.

Não se pode admitir que em nome da justiça social se eleve as alíquotas a um patamar que diminua a arrecadação. Também não é crível afirmar que uma diminuição acentuada das alíquotas, em nome da justiça fiscal, solucionará todos os problemas do contribuinte e da arrecadação estatal.

Esse meio termo é o que se busca quando tratamos do ICMS. Essa arrecadação é vital para a sobrevivência dos estados.

¹⁵⁶ BORGES, Alexandre. A equação econômica mais conhecida do mundo ainda não chegou ao Brasil. *Instituto Liberal*. Disponível em: <https://www.institutoliberal.org.br/blog/a-equacao-economica-mais-conhecida-no-mundo-ainda-nao-chegou-ao-brasil/>. Acesso em 29 out. de 2017.

¹⁵⁷ WIKIPEDIA, a enciclopédia livre. *Curva de Laffer*. Flórida: Wikimedia Foundation, 2017. Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Curva_de_Laffer#/media/File:Laffer-Curve.svg. Acesso em 31 out. 2017.

Na busca desse meio termo encontramos os regimes especiais. Não são admissíveis se diminuïrem a arrecadação de forma a comprometer as finanças estatais. Porém, a possibilidade de que a arrecadação aumente em setores em que a sonegação é uma praxe, torna os regimes especiais bem vindos.

5 DAS SOLUÇÕES PARA A GUERRA FISCAL

5.1 Da lei complementar 160 de 2017

Foi aprovada no início de agosto de 2017 a Lei Complementar nº 160 de 2017. O principal objetivo da novel legislação foi combater a guerra fiscal e convalidar os benefícios até então concedidos a empresas que deles usufruíram. Este ponto se baseou em uma suposta segurança jurídica e uma moralidade administrativa, que seria uma espécie de aplicação do princípio da proibição do comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*).

Como consabido há um dever fundamental de pagar tributos em um Estado Fiscal como o brasileiro. Não há que se corroborar a tese de que a Lei Complementar seria necessária para a preservação da segurança jurídica e da moralidade administrativa. Apesar do argumento dos juristas que a defendem dessa forma, na realidade esta lei complementar surgiu com vistas a coibir a guerra fiscal e assim buscar o federalismo de equilíbrio.

A lei estabelece prazos para o encerramento de certos benefícios tributários. Esses prazos variam de 1 (um) a 15 (quinze) anos dependendo da atividade comercial ou serviço que tem o benefício.

Há que se dizer que os estados poderão ser punidos se não obedecerem às prescrições legais e mantiverem a guerra fiscal. As sanções se referem a transferências voluntárias, obtenção de garantia de outro ente, a contratação de operação de crédito.

A lei veio em boa hora. Mas, será que se trata de medida suficiente a combater a guerra fiscal que fragiliza a federação?

A lei convalidou e prorrogou incentivos e benefícios fiscais por um prazo de até 15 anos a contar de sua promulgação ocorrida em agosto de 2017.

O tema é pungente porque frequentemente é discutido nos tribunais administrativos, como o conselho de contribuintes do estado de Minas Gerais. Vale frisar que grande parte das discussões se concentra na validade do crédito tributário de que o destinatário da mercadoria nos estados de destino quer se utilizar.

Cumprir trazer o requisito temporal de 180 (cento e oitenta) dias para que seja instituído convênio entre os estados com fincas à remissão dos créditos tributários constituídos com incentivos dados à revelia da lei complementar 24/75 e também a

autorização para que sejam reinstituídos incentivos fiscais por legislação estadual que ainda esteja em vigor.

Novidade da legislação é a mudança no quórum para esse convênio. De forma distinta da lei complementar 24/75 que rezava pela unanimidade, a LC 160 pede 2/3 dos estados com o mínimo de 1/3 por região do país.

A perspectiva para a solução do passivo deixado pela guerra fiscal no país é boa com a LC 160/17. Todavia, já se antevê que não será o fim da mazela, porque é possível aos estados editarem leis que visem igualar incentivos concedidos por outros estados da federação.

A nova legislação pode ser o início do fim da guerra fiscal. Todavia, uma solução definitiva passa por uma análise do tipo de federalismo que o Brasil almeja e quer e uma mudança do pensamento em direção ao federalismo de cooperação, diametralmente oposta ao federalismo de competição vivenciado no pós Constituição cidadã, na previsão de um Estado Tributário Redistribuidor.

Necessária a análise dos dispositivos da legislação que trazem as normas que objetivam solucionar esta guerra de todos contra todos.

5.2 Da análise dos dispositivos da lei complementar 160/17

O artigo 1º da lei de 8 de agosto de 2017 traz o objeto e objetivo da novel legislação.

A lei complementar reza que por meio de convênio que segue os moldes da LC 24/75 poderão ser perdoados (remissão) os créditos tributários dos estados em relação a contribuintes que se utilizaram de isenções, incentivos, benefícios fiscais ou financeiros concedidos à revelia dos Convênios previstos na CRFB para tanto¹⁵⁸. Além da possibilidade de perdão de todo o passivo tributário, há também no inciso II a possibilidade de uma confirmação (reinstituição) de legislação que esteja em vigor em conceder benefícios (em sentido amplo).

¹⁵⁸ Art. 1º Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar no 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:

I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;

II - a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor.

O diploma legislativo é sucinto. O último artigo trata da vigência da lei. Os artigos 9º e 10 foram vetados. Há somente oito artigos para tentar solucionar um dos grandes problemas da federação.

Talvez a grande novidade seja o dispositivo do artigo 2º que excepciona a LC 24/75. O art. 2º, ao contrário da legislação anterior, afirma que serão necessários 2/3 das unidades federadas, o que representa 18 unidades, com um 1/3 delas por região do país para a ratificação dos benefícios. A LC 24/75 não abria tal exceção e demandava unanimidade para que os benefícios previstos no artigo 155, §2º, XII, “g”, pudessem ser concedidos.

Desse modo, conclui-se que para o objetivo de acabar com a guerra fiscal e a insegurança jurídica de muitos contribuintes que devem tributos lançados ou ajuizados em decorrência da guerra fiscal podem agora, se o convenio previsto no art. 2º se aperfeiçoar, se livrar de um passivo imenso¹⁵⁹.

Seguindo a análise da lei complementar, o art. 3º traça outros requisitos que o convênio previsto na lei deve seguir.

Cada unidade federada, estados mais o distrito federal, deve publicar em seu diário oficial todos os benefícios que serão objeto de perdão ou reinstituição. Além dessa publicação em seu diário oficial, o princípio da publicidade requer que os estados registrem e depositem todos os atos que concedem os benefícios para serem publicizados pelo CONFAZ, inclusive na internet.

Relevante a norma posta no parágrafo §2º do art. 3º da LC 160/17, por meio dela são regulados os prazos em que os benefícios concedidos pelos estados, que respeitem a publicidade prevista no art. 3º, poderão ser prorrogados.

O prazo para a prorrogação dos efeitos dos atos estaduais concessivos de benefícios depende da natureza da atividade que é beneficiada pelo ato e da espécie do ato concessivo. Explica-se. Se o ato concessivo for de incentivo (fomento) da atividade industrial, agropecuária e agroindustrial ele pode ser prorrogado por até quinze anos contados da data da vigência do convênio previsto no art. 1º. Supondo que esse convênio entre em vigor no prazo máximo de 180 dias após a publicação da LC 160/17, que se dará em 03 de fevereiro de 2018, o benefício poderá ser fruído até o 31 de

¹⁵⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Confaz. *Convênio ICMS (CV) 190, de 15 de dezembro de 2017*. Disponível em : https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17. Acesso em 05 jan. 2018.

dezembro de 2033 (31/12 do 15º ano posterior àquele em que o convênio passou a produzir efeitos, ou seja, quinze anos após 2018, parágrafo §2º do art. 3º).

Da mesma forma, os demais incisos do art. 3º da LC 160/17 preveem a data de fruição dos benefícios com base na natureza do ato concessivo (fomento, investimento, manutenção ou incremento) e também da natureza da atividade exercida pelo contribuinte (atividade industrial, comercial, agropecuária, de infraestrutura rodoviária, aeroportuária, de transporte urbano etc).

O §5º do art. 3º traz o limite para a manutenção do incentivo, isto é, os benefícios que já eram concedidos não podem ser ampliados pela unidade federativa. Contudo, eles podem ser reduzidos ou revogados, conforme previsão do §4º. Já o parágrafo §6º do art. 3º traz mais uma previsão atrelada ao princípio da publicidade: os estados devem sempre atualizar os dados dos benefícios junto ao CONFAZ.

Os parágrafos 7º e 8º do art. 3º trazem a possibilidade da extensão dos benefícios a contribuintes situados no território onde já estão instituídos e a possibilidade de estados da mesma região do país adotarem os benefícios concedidos ou prorrogados por outro estado daquela mesma região.

O artigo 4º traz uma norma que afasta a previsão da Lei de Responsabilidade Fiscal; a adoção dos benefícios por determinado estado não implica na renúncia de receita e suas consequências graves previstas na LRF, tais como a improbidade administrativa.

O artigo 5º é um dispositivo de salvaguarda. No seu bojo está que a norma pode conceder o perdão de créditos tributários e a manutenção de benefícios, mas não pode gerar restituição, compensação do tributo e crédito tributário para o contribuinte. A finalidade da norma é preservar o contribuinte que gozou de um benefício durante certo tempo, mas impossibilitar que outros contribuintes se valham da legislação para conseguir benefícios que o ato anterior não lhes concedia. A razão de ser é óbvia: a legislação veio para buscar soluções para a guerra fiscal e não para interferir na arrecadação tributária passada e futura do estado já realizada.

O artigo 6º traz sanções para a unidade federada que conceder benefícios em desacordo com LC 24/75 e também não agasalhados pela LC 160/17. O que este artigo pretende frisar é que a LC 160/70 é um hiato na regra de que para os incentivos, benefícios, isenções é necessária a aprovação unânime dos estados federados por meio do CONFAZ. Assim, a lei determina de forma expressa que qualquer violação à regra da impossibilidade de benefícios unilaterais acarretará a imposição das sanções

previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal. Essas sanções são basicamente três: o ente não receberá as transferências voluntárias da União; não poderá obter garantia de outro ente e não poderá contratar operações de crédito.

Os parágrafos 1º a 3º do artigo em comento tratam do procedimento para a aplicação das sanções aos estados que instituírem benefícios de forma unilateral ou contrariamente às leis complementares 24/75 e 160/17. Cabe frisar que a iniciativa para a aplicação das sanções a uma unidade federada é de um governador; o Ministro da Fazenda é autoridade responsável pela aplicação da sanção e o Tribunal de Contas da União o órgão responsável pelo acompanhamento da aplicação da(s) sanção(ões) estabelecida(s).

Terminando a análise da legislação, o dispositivo posto no artigo 7º traz a norma que determina que, no caso de lacuna, aplica-se subsidiariamente a lei complementar número 24/75 no que não lhe seja contrária. Trata-se de uma previsão legal de integração da legislação e por si bastante lógica, mas de bom agouro a sua menção para se afastar eventuais dúvidas e conflitos interpretativos.

Por fim, o art. 8º traz o aspecto temporal de importância para o combate à guerra fiscal horizontal. É necessário que o convênio previsto pela LC 160/17 seja aprovado em um prazo de 180 dias, do contrário toda a previsão normativa trazida pelos artigos 1º a 6º, que regulam toda a sistemática desse convênio especial, perderão a sua eficácia¹⁶⁰.

A conclusão desta breve análise é que a legislação pode resolver o passivo da guerra fiscal destes últimos anos em discussão nos tribunais superiores. Porém, a possibilidade de que as sanções a respeito de concessão de benefícios ainda carece de um teste de resistência da realidade, isto é, ao tempo caberá dizer se são suficientes as sanções previstas na nova legislação para coibir a prática de unidades federadas de, por meio de atos normativos, favorecem empreendimentos e empresas em seu território.

5.3 Dos regimes especiais e a lei complementar 160/17

O ponto de inflexão que surge com o advento da LC 160 e os regimes especiais concessivos de benefícios é se tal instrumento seria de possível adoção após o efetivo surgimento do convênio previsto em seus dispositivos.

¹⁶⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Confaz. *Convênio ICMS (CV) 190, de 15 de dezembro de 2017*. Disponível em : https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17. Acesso em 05 jan. 2018.

Ora, é sabido que o convênio previsto na legislação tem o objetivo primordial de resolver o passivo da guerra fiscal e de coibir que as unidades federadas continuem exarando atos normativos que burlem as premissas constitucionais e da legislação complementar. A não ser assim, a guerra fiscal continuará existindo com a possibilidade do surgimento desses novos benefícios que não passam pelo crivo dos convênios previstos na LC 24/75 e na LC 160/2017.

As sanções para a unidade federada que conceder benefícios em desacordo com LC 24/75 e também não agasalhados pela LC 160/17 estão colocadas no artigo 6º desta última. Esta lei determina de forma expressa que qualquer violação à regra da impossibilidade de benefícios unilaterais acarretará a imposição das seguintes sanções: o ente não receberá as transferências voluntárias da União; não poderá obter garantia de outro ente e não poderá contratar operações de crédito.

A resposta para o questionamento não é simples.

Há que se considerar que o convênio previsto no novo diploma legal foi implementado em 15 de dezembro de 2017, antes do prazo final, 03 de fevereiro de 2018.

Deve-se encarar o fenômeno sobre outra ótica. Se entendermos os regimes especiais como espécies de atos normativos que trazem em seu bojo benefícios em sentido amplo, não há como negar aplicabilidade ao artigo 6º da LC 160/17. Em consequência, incidiriam as graves sanções do artigo 23, §3º, I, II, III, da Lei de Responsabilidade Fiscal¹⁶¹.

Contudo, como visto no corpo desta dissertação, os regimes especiais substanciais podem ser encarados como uma espécie de contrato de direito público em que o poder público e o contribuinte estabelecem as cláusulas a que desejam se submeter. É claro que há limitações ao poder público para tanto e o contribuinte tem livre manifestação de vontade para aderir ou não a essa espécie de transação administrativa.

Nesta perspectiva é possível se pensar na possibilidade de que os regimes especiais substantivos concessivos de benefícios em sede de ICMS continuem a existir nas unidades federadas.

Outra constatação. Pode-se considerar que as sanções da LRF se aplicariam aos contratos instituidores de regimes especiais que concedam benefícios fiscais. Porém, a

¹⁶¹ BRASIL. Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 07 jun. 2017.

questão da morosidade do Judiciário para julgar as ações que questionem a aplicação ou não das penas ainda será uma realidade a ser considerada.

Em resumo, na prática os benefícios instituídos pelos regimes vindouros ainda podem ser levados ao Judiciário. A situação de fato similar a que ocorria antes da lei complementar 160/17 e do convênio 190/17.

6 DOS REQUISITOS DOS REGIMES ESPECIAIS

Após análise das críticas que sofrem os regimes especiais, principalmente os substantivos concessivos de benefícios, cabe citar requisitos que devem ser preenchidos para que se possa vislumbrar sua juridicidade e constitucionalidade.

6.1 Dos requisitos mínimos

Como já mencionado, para a realização da pesquisa foi dificultoso o acesso aos regimes especiais substantivos concessivos de benefícios.

Desse modo, há que se afirmar que os estados não disponibilizam adequadamente informações a respeito de seus benefícios fiscais concedidos por meio de regime especial. Há algumas exceções. O estado de Pernambuco disponibiliza em seu sítio eletrônico os regimes especiais benéficos¹⁶².

Porém, a exceção somente confirma a regra do sigilo.

É inimaginável em um estado republicano que os atos do poder público se revistam de sigilo. Salvo, é claro, as pouquíssimas exceções que se concentram em questões de soberania.

Em sua tese, Carolina Romanini Miguel aponta a questão.

Além deste limite material, demonstraremos preocupação com a observância de um processo administrativo em que se assegure a ampla defesa, contraditório e, sobretudo, publicidade e motivação do ato administrativo, sendo este devido processo legal o limite formal para a adoção do regime especial (MIGUEL, 2012, p. 17).

O princípio da publicidade está intimamente ligado ao princípio da isonomia. Não é crível que a igualdade tributária seja respeitada se não houver publicação e publicidade das cláusulas dos regimes especiais concedidos e possíveis de adesão por todos os contribuintes de determinado segmento econômico.

Questão interessante que surge no direito brasileiro e deve ser mencionada é a da responsabilidade tributário do estado por interferência em determinado setor econômico com redução de alíquota de tributos.

¹⁶² PERNAMBUCO. Programa de Desenvolvimento Econômico do Estado de Pernambuco. Disponível em: <<http://www.investinpernambuco.pe.gov.br/web/invest/incentivos-fiscais1>>. Acesso em 29 jun. de 2017.

Há julgamento em curso no STJ sobre a responsabilidade da União pela redução de alíquotas do imposto de importação de brinquedos. Tal redução ocasionou grandes prejuízos à indústria brasileira de brinquedos (REsp 1.492.832/DF).

O julgamento serve para reforçar a necessidade de publicidade. Não é possível a manutenção do sigilo, sob pena de se ferir a isonomia e até gerar a responsabilidade tributária do estado por perdas, danos e lucros cessantes de eventual contribuinte que não teve como conhecer os regimes concedidos.

A lição que fica da discussão que ocorre no Superior Tribunal de Justiça é que os atos da tecnoburocracia do estado têm que se revestir sempre de muita publicidade e isonomia. Uma alíquota que se reduza por meio de um regime especial substantivo pode causar sérios prejuízos a determinado setor da indústria. A consequência pode ser a responsabilização do estado nas cortes superiores brasileiras.

São temerárias as decisões tomadas mediante decreto do poder Executivo, isto é, sem o legitimado democrático. Todavia, não deixam de ser igualmente temerárias as decisões dos tribunais que colocam o estado como segurador universal. Se o estado for responsabilizado por todos os atos que atinjam o empresariado e que gerem prejuízos estará de mãos atadas para desempenhar sua função. Os contribuintes acabarão arcando com uma regressividade tributária no viés financeiro. O pagamento dessas indenizações sairá dos cofres públicos, que são abastecidos principalmente pela arrecadação tributária no modelo de estado brasileiro.

Sem adentrar o estudo do direito administrativo, dos contratos e dos atos administrativos, pode-se afirmar que os regimes especiais substantivos se tratam de contratos. Não são atos normativos elaborados pelo colegiado legislativo. O seu viés democrático não vem da legitimação popular pensada por Rousseau para o estado moderno originado com a Revolução Francesa. O traço democrático desses contratos se encontra na liberdade e na igualdade.

Dessa maneira, a crise da legalidade, sob o prisma jurídico, se manifesta de duas formas mais evidentes: a) a ascensão do Poder Executivo, também dotado de legitimidade democrática, e, especialmente no caso brasileiro, dotado de instrumentos mais ágeis para atender às exigências da sociedade; e b) a existência de normas cada vez mais numerosas e casuísticas, cuja produção torna-se mais difícil no âmbito do processo legislativo tradicional, que se revela pouco eficiente. Nesse contexto, a lei, especialmente a lei tributária, desconecta-se de sua função original, não se prestando mais para

expressar o consentimento do contribuinte à instituição do tributo, reduzindo, pois, sua função legitimadora¹⁶³.

[...]

Enfim, a partir de uma releitura do princípio da legalidade, que recupera o sentido original de autotributação, o consentimento do contribuinte, manifestado diretamente na relação tributária, se mostra como mais uma técnica de aplicação do princípio da praticabilidade, que não se revela incompatível com a legalidade. A adoção de fórmulas tributárias mais práticas e menos onerosas tem no consenso, assim, mecanismo que reforça a segurança jurídica do contribuinte, pois incrementa, em última análise, o valor liberdade, que está na base de todo Estado Democrático de Direito¹⁶⁴.

6.2 Dos *Closing Agreements*

No campo dos contratos administrativos tributários, o direito norte-americano merece é referência.

Os chamados *closing agreements* se tratam de acordos entre a receita federal norte-americana e o contribuinte. Eles visam resolver litígios e evitar que as questões sejam submetidas a uma corte judicial.

Essa solução administrativa de conflitos é prática do dia a dia da IRS (*Internal Revenue Service*) e dos contribuintes norte-americanos. O mecanismo favorece o tratamento isonômico e a democracia ao permitir as transações administrativas entre a receita federal americana e o polo passivo da relação tributária.

Os *closing agreements* são acordos conclusivos extrajudiciais realizados entre o contribuinte e a administração visando resolver de forma definitiva o litígio administrativo-tributário (previstos na seção 7121 do capítulo 74 do Internal Revenue Code). Podem ser celebrados a qualquer momento, antes de a questão ser submetida à Corte de Justiça, exceto em situações especiais (como no caso de falência, quando se exige autorização da Corte). Trata-se de contrato administrativo de transação terminativo extrajudicial, que visa prevenir e evitar o recurso ao Judiciário. A competência para finalizar os *closing agreements* é do Secretário do Tesouro, entretanto tais funções foram delegadas ao Commissioner of Internal Revenue pela Treasury Order n. 150-07, de 18 de novembro de 1953, que, por sua vez, foram subdelegadas para as repartições locais do Internal revenue Service a que o contribuinte esteja vinculado. As possibilidades de acordo, na competência subdelegada às autoridades locais, vêm mais detalhadas em regulamentos, podendo haver a celebração em duas modalidades básicas: Agreement as to Final Determination of Tax Liability (referente à responsabilidade tributária de um contribuinte com relação a determinado período de tributação) e Closing

¹⁶³ DERZI, Misabel Abreu Machado; MUZZI FILHO, Carlos Victor. *O consentimento do contribuinte como técnica de segurança jurídica e praticabilidade no estado democrático de direito*. 2013. Tese (doutorado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito.. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/1843/BUOS-98ZJFW>>. Acesso em 5 jun. 2017, p. 32.

¹⁶⁴ *Ibidem*, p. 186.

Agreement as to Final Determination Covering Specific Matters (acordos tributários sobre determinados assuntos da declaração)¹⁶⁵.

Entre os *closing agreements* e os regimes especiais substantivos concessivos de benefícios há semelhanças e diferenças importantes.

A semelhança que é notável é a possibilidade de o órgão da receita federal norte-americana ser capaz de selar acordos que mexem na exação tributária, isto é, as transações administrativas tributárias norte-americanas são capazes de alterar a reg-matriz de incidência tributária. O direito positivo tributário admitir essa alteração é um ponto de importante conexão dos regimes especiais e dos *closing agreements*.

Porém, não se pode olvidar as diferenças marcantes. Primeiro, o sistema norte-americano é o da *common law*; em apertada síntese é aquele que valoriza mais precedentes judiciais e costumes do que o direito legislado. Segundo, não se consideram os *closing agreements* como verdadeiros contratos públicos de direito tributário. Antes, a doutrina os considera como espécies de acordos administrativos realizados sob a égide de lei.

O acordo conclusivo é a fórmula genérica de transação administrativo-tributária. Para seu manejo o direito norte-americano abre ampla margem de apreciação discricionária, bastando, a critério do Secretário do Tesouro, que o caso pareça vantajoso para o Erário e que o contribuinte exiba boas e suficientes razões para desejar o acordo. Entretanto, apesar de ampla autonomia, próxima à das relações privadas, os *closing agreements* são considerados, pela doutrina e pela jurisprudência norte-americanas, “acordos conforme a lei”, vinculantes e definitivos, mesmo na ausência de reciprocidade, independentemente de seu conteúdo específico, e não verdadeiros contratos, embora o Direito norte-americano entenda que devam ser interpretados de acordo com as normas que regem os contratos¹⁶⁶.

A figura exposta traz a condicionante legal para os *closing agreements*. Os regimes especiais também devem ser previstos em lei. A legislação mineira, no já colacionado art. 225 do RICMS/02, traz os requisitos para que os regimes possam ser adotados e acordados com o contribuinte. É o dispositivo que permite que o estado reaja ao contexto de um federalismo em disputa, isto é, apesar de paradoxal, o federalismo de equilíbrio entre os entes carece de que os estados possam se defender.

¹⁶⁵ BATISTA JÚNIOR. Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 403-404.

¹⁶⁶ Idem, p. 404.

Para que os regimes especiais materiais possuam juridicidade diversos requisitos que têm que ser preenchidos.

Entre esses requisitos, com toda a certeza, encontra-se a observância da já citada curva de Laffer. Explica-se. Só serão aceitos como legítimos regimes especiais que otimizem a arrecadação. Não pode ser feita a redução da alíquota somente para beneficiar os contribuintes. Os órgãos imbuídos das contratações dos regimes especiais devem apresentar periodicamente um balanço do aumento da arrecadação com a concessão do regime especial.

O critério quantitativo da regra-matriz pode ser alterado, como explanado sobre a redução da alíquota efetiva a 2% (dois por cento) para o setor têxtil. Contudo, deve ser comprovada que a arrecadação do tributo cresceu e continua aumentando no decorrer do tempo. Por isso foi enfatizado que o princípio da publicidade é imprescindível à existência de tal ferramenta. Desse modo, além de acompanhar a contratação desses regimes pelo poder público, os órgãos de controle (Ministério Público, Advocacia-Geral do Estado e representantes da Assembleia Legislativa) têm que acompanhar os resultados dessas contratações e, se o regime não se justificar, deve ser denunciado pelo ente público e restabelecida a legislação padrão para a tributação sobre o consumo.

Além desse importante requisito, que justifica a existência dos regimes, é inadmissível se pensar que os regimes sejam concedidos de forma a beneficiar rentistas e corporações das mais diversas.

O interesse público primário está presente. Assim, não se pode admitir que em vez de investimentos no estado, decorrentes do uso desta espécie de contrato de direito tributário, os contribuintes beneficiados invistam seus lucros nos mercados financeiros e se tornem rentistas sem compromisso com a arrecadação estadual e o bem comum.

São imprescindíveis as cláusulas que contenham a contrapartida de investimentos no estado e o compromisso na geração de empregos.

Entende-se legítima as contrapartidas sociais. A conservação e a manutenção de bens públicos, com a “adoção” de parques, praças, áreas de lazer.

Além disso, é de bom alvitre que os empreendimentos que se beneficiem de alguma maneira sejam alocados em regiões que possam lhes fornecer matéria-prima, mão de obra qualificada ou que possa ser treinada para aquele empreendimento.

Ao encarar os regimes especiais como espécies de contratos de direito tributário autorizados por lei todas essas exigências são possíveis.

O interesse primordial do contribuinte que adira ao regime especial deve ser preservado, qual seja, o lucro.

Porém, o interesse público primário impõe a inserção de diversas cláusulas que somente se aperfeiçoam com o acompanhamento dos contribuintes, realizado tanto pelos órgãos fazendários como pelos órgãos de controle.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nos capítulos que compõem esta dissertação foi feita a defesa da utilização dos regimes especiais, notadamente os materiais, que concedem benefícios fiscais e alteram a regra-matriz do ICMS.

Não foi aprofundada a crítica que a doutrina clássica e dominante no direito tributário brasileiro faz em relação à utilização desses instrumentos. Foi somente ventilada a existência da reprovação aos regimes no âmbito doutrinário, tendo em vista não ser o objetivo do texto adentrar as questões principiológicas há muito estabelecidas.

O capítulo 2 trouxe uma breve exposição sobre o ICMS. Além disso, foi feito um apanhado do que se entende por regimes especiais, suas espécies, sua aplicação no cotidiano da federação e, também, exemplos da sua adoção no estado de Minas Gerais. Ao fim deste capítulo da dissertação, foi colocado o entendimento do pesquisador sobre a natureza do objeto de estudo. Esse é um ponto importante do trabalho; quando se defendeu a natureza contratual para os regimes especiais materiais, foi tomada uma posição contrária ao quase consenso que os considera atos administrativos discricionários inconstitucionais.

O capítulo seguinte trouxe a discussão dos regimes especiais cotejados com a linha de pesquisa e a área de estudo do pesquisador na Faculdade de Direito da UFMG. Isto é, foi dada ênfase na questão da justiça tributária, segurança jurídica e colacionado o pensamento moderno sobre a função da tributação na promoção da justiça fiscal e social. O estudo percorreu o pensamento doutrinário nacional e estrangeiro. Foi realizada uma defesa da concepção do Estado Tributário Redistribuidor além de terem sido debatidos e sopesados alguns princípios e fenômenos próprios da tributação sobre o consumo, como a seletividade e a regressividade. Ao fim deste terceiro capítulo, tornou-se possível cogitar a respeito da possibilidade de o ICMS ser um tributo mais justo, respeitando a capacidade contributiva ou por meio de uma redistribuição financeira direta. Tal possibilidade foi aventada com a simplificação da exação mediante a utilização do instrumento dos regimes especiais de 2º grau.

No capítulo 4, dois temas pungentes foram trazidos à baila. Primeiro, a notória guerra fiscal existente hoje no país, com ênfase na guerra entre os estados-membros pelo “butim” do ICMS. Foi realizada também a análise da guerra fiscal em nível mundial e da situação do capital que circula rapidamente por todos os cantos do globo. Os benefícios fiscais foram vistos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Ao

lado dessas discussões, o objeto do estudo apareceu novamente como possível forma de combate à situação de guerra fiscal no Brasil.

Outro tema importante debatido posto no capítulo 4 foi o custo Brasil. Resumidamente ele se refere à dificuldade do desenvolvimento de atividades econômicas no país, pelos mais diversos motivos, entre eles, o custo fiscal.

O quinto capítulo traz a crítica contundente aos regimes especiais. Os pontos principais da crítica doutrinária se concentram na ofensa ao princípio da legalidade, que tem o viés de reserva legal absoluta de lei no campo do direito tributário. Outros princípios que foram foco desta parte são os da publicidade, da isonomia e da separação de poderes. Longe de serem os únicos, são aqueles que se entende mais afetados pela utilização do mecanismo estudado. No encerramento do capítulo, a curva de Laffer foi sucintamente mencionada. Esta teoria e a sua compreensão são necessárias à defesa da ferramenta.

O capítulo 6 é focado no direito positivo e nas implicações que o surgimento da Lei Complementar 160 em agosto de 2017 tem nas guerras fiscais e nos regimes especiais que concedem benefícios. Procedeu-se o estudo da lei artigo por artigo e do dilema da compatibilidade dos regimes especiais com o novo diploma.

O capítulo seguinte, o sétimo, é aquele que põe termo ao trabalho delineando alguns requisitos, sem intenção de fechá-los, para que possamos pensar na juridicidade dos regimes especiais substantivos. Com auxílio do direito comparado, notadamente o direito norte-americano e seu instituto do *closing agreements*, foram respondidas as questões levantadas durante o desenvolvimento da dissertação e realizada a defesa do instituto dos regimes especiais materiais.

Alinhando os capítulos da dissertação e seus tópicos, a conclusão a que se chega do estudo particularizado dos regimes especiais de ICMS, notadamente o regime substantivo ou material, é de que eles são uma realidade no cotidiano e que são necessários. Seja para promoção de justiça social e fiscal, mesmo que de forma indireta, ou para o combate à guerra fiscal e à redução do custo Brasil, eles são importantes.

Apesar de a doutrina, em sua maior parte, atacar o instrumento, por possuir uma visão rígida da legalidade tributária e de outros princípios que norteiam as exações fiscais, o objetivo do trabalho não foi demonstrar minuciosamente porque estes princípios devem ou não ser superados. A finalidade da dissertação foi trazer o pensamento moderno, capitaneado pelos professores doutores Onofre Alves Batista Júnior e Carlos Victor Muzzi Filho, que consideram as ferramentas analisadas como

uma espécie de contrato de direito tributário, em vista da possibilidade de o poder público realizar transações administrativas. Esta possibilidade inclusive é corroborada pela legislação mineira. Além disso, não se pode esquecer de que há princípios como o da praticidade e o da simplificação dos tributos que dão supedâneo à utilização de mecanismos tributários como os regimes especiais materiais.

Permeando os capítulos da dissertação foram colacionados dados obtidos com a pesquisa de campo junto aos órgãos do Executivo mineiro responsáveis pela negociação, formatação e aplicação dos regimes especiais que concedem benefícios. Como visto, outros estados realizam estes acordos de vontade. Desse modo, já é passada a hora de se buscar uma justificativa jurídica para eles. Do contrário, teríamos o direito de costas para a realidade que ele visa regular. O direito não pode fugir para dentro de suas certezas, as quais não são intocáveis e nem sagradas, são deveras importantes, mas mutáveis.

Assim, a conclusão do trabalho é de que os regimes especiais, apesar de não serem panaceia para todos os males, são sim instrumentos legítimos a serem utilizados pelo estado. Pode-se enxergá-los como forma de melhorar a arrecadação, de combater o custo Brasil, de se defender da guerra fiscal e de promover a justiça fiscal e social, ainda que de maneira indireta.

8 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGÊNCIA ESTADO. *ICMS é tributo que mais contribui para cofres públicos, mostra levantamento*. Disponível em: <http://www.em.com.br/app/noticia/economia/2016/07/08/internas_economia,781617/icms-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos-mostra-levanta.shtml>. Acesso em: 04 mai. 2017.

APPY, Bernard. *Tributação e produtividade*. A péssima qualidade do sistema tributário resulta em uma grande quantidade de trabalho improdutivo. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,tributacao-e-productividade,10000054073>>. Acesso em 30 mai. 2016.

AVI-YONAH, Reuven S. *The three goals of taxation*. Tax Law Review. New York University, 2006-2007.

_____. *International tax as international law: An analysis of the international tax regime*. Tax Law Series. Cambridge, 2007.

_____. *Globalization and tax competition: implications for developing countries*. Cepal Reviews, nº 74, Aug. 2001.

_____. *The rise and fall of the consumption tax*. Tax Analysts 2015.

_____. *Taxation and inequality. A case for the VAT*. Challenge, vol. 57, n. 3, p. 97-104, 2014.

ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. São Paulo: Landy, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por DERZI, Misabel de Abreu Machado. 12. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2013.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizado por DERZI, Mizabel de Abreu Machado. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 2 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1998.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Estado democrático de direito pós-providência brasileiro em busca da eficiência pública e de uma administração pública mais democrática*. Revista Brasileira de Estudos Políticos. Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, 2009, 98 v, p.119-158.

_____. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

_____. *Princípio constitucional da não cumulatividade?*. Revista Dialética de Direito Tributário, Rio de Janeiro, RJ, 13 v, n.13, p. 175, 2001.

_____. *Princípios constitucionais do direito tributário*. 1. ed. Belo Horizonte: PUC Virtual, 2005. 1 v. 86p.

_____. *O Poder de polícia no direito fiscal brasileiro*. 1. ed. Belo Horizonte/MG: Editora Mandamentos, 2001. 1 v. 359p.

_____. *“Por que a “guerra fiscal”? Os desafios do estado na modernidade líquida*. Revista Brasileira de Estudos Políticos, nº 102. Belo Horizonte, MG: UFMG, 2011. pp. 305-341.

_____. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. 1ª Ed. São Paulo, Almedina Brasil. 2015.

_____. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. 575p.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.), DERZI, Misabel de Abreu Machado (Org.), SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da. (Org.). *ICMS: diagnósticos e proposições: relatório ao governador do estado de Minas Gerais*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; KALUME, Célio Lopes. *A não cumulatividade e a necessidade de estorno de créditos de ICMS decorrentes de benefícios fiscais*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. Agosto de 2013.

BAUMAN, Zigmund. *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

BIFANO, Elidie Palma. *O custo tributário brasileiro: em busca de soluções*. 10 de abril de 2007. Disponível em: www.acionista.com.br. Acesso em 11 mai. 2017.

BOBBIO, Norberto. *Teoria della norma giuridica*. Torino: G. Giappichelli, 1958.

BOENTE, Fernando. *Novo modelo tributário é definido pelo Governo de Minas Gerais*. *Jornal Correio de Uberlândia*. Disponível em: <http://www.correiodeuberlandia.com.br/cidade-e-regiao/novo-modelo-tributario-e-definido-em-minas-gerais/>. Acesso em 04 mai. 2017.

BOLAN, Ricardo Ferreira. *Regimes Especiais IPI ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BORGES, José Souto Maior. *Hermenêutica histórica em direito tributário*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v.15, n.75, p. 145-163, jul./ago. 2007.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Informativo nº 478*. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo478.htm>. Acesso em 25 abr. 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Informativo nº 381*. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo381.htm>. Acesso em 19 jun. 2017.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais*. São Paulo. Ed. Noeses. 2012.

BUSTAMANTE, THOMAS DA ROSA DE. ALVES, HENRIQUE NAPOLEÃO. *A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta para o art. 111 do CTN*. Fundamentos do Direito Tributário. Organizador Humberto Ávila, Marcial Pons, 2012, p. 331.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999.

CAPITALISMO, uma história de amor. Direção de Michael Moore. Estados Unidos, 2009, 2h07m. Disponível em: <https://www.netflix.com/watch/70122701?trackId=14969482&tctx>. Acesso em 12 out. 2017.

CARNEIRO, Mariana. Brasil perde duas posições em ranking global de negócios. *Folha de São Paulo*. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2016/10/1826290-brasil-perde-duas-posicoes-em-ranking-global-de-negocios.shtml>. Acesso em 27 jun. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *O ICMS e os “regimes especiais”*. Revista Dialética de Direito Tributário, 8 v., 1996, p. 94-98.

CHANG, Ha-Joon. *23 coisas que não nos contaram sobre o capitalismo*. São Paulo: Cultrix 2013.

CHESNAIS, François. *A mundialização do capital*. Tradução de Silvana Finzi Foá. São Paulo: Xamã, 1996.

_____. *Tobin or not Tobin?* Porque tributar o capital financeiro internacional em apoio aos cidadãos. São Paulo: Unesp, 1999.

CHOMSKY, Noam. *O que é o bem comum?* Trad. de Luiz Roberto Mendes Gonçalves. Disponível em <<https://noticias.uol.com.br/blogs-e-colunas/coluna/noam-chomsky/2014/01/08/o-que-e-o-bem-comum.htm?cmpid=copiaecola>>. Acesso em 13 nov. 2017.

COMISSÃO ECONÔMICA PARA AMÉRICA LATINA E CARIBE (CEPAL). Juan Pablo Jiménez (ed.), *Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina*, Libros de la CEPAL, N° 134 (LC/G.2638-P), Santiago de Chile, 2015.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 11ª Ed. Dialética, São Paulo, 2013.

CUNHA JUNIOR, Dirley da. *Curso de direito constitucional*. 4 ed. Salvador: JusPodivum, 2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Guerra fiscal, bolsa família e silêncio (relações, efeitos e regressividade)*. In: Revista Jurídica da Presidência. Brasília. Centro de Estudos Jurídicos da Presidência, 16 v., n. 108, Fev./ Mai. 2014, p. 39-64.

_____. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais no poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. *Direito tributário brasileiro*. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro, Rio de Janeiro, Forense, 12 ed. 2002.

_____. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. (Coord.) *Separação de poderes e efetividade do sistema tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. (Org.), BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.), MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado federal e guerra fiscal no direito comparado*. 1 ed. Volume III. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

_____. *Estado Federal e Tributação: as origens à crise atual*. 1 ed. 1v. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado; MUZZI FILHO, Carlos Victor. *O consentimento do contribuinte como técnica de segurança jurídica e praticabilidade no estado democrático de direito*. 2013. Tese (doutorado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito.. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/1843/BUOS-98ZJFW>>. Acesso em 5 jun. 2017.

DIAS, Maria Tereza Fonseca; GUSTIN, Miracy Barbosa de Souza. *(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática*. 2 ed. Ver. Ampl. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

DIDIER JUNIOR, Fredie. *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento*. 1 v. 17. ed. Salvador: JusPODIVM, 2015. 786p.

ESTADÃO. *Reforma tributária de Trump afeta Brasil*. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,reforma-tributaria-de-trump-afeta-brasil,70002043400>. Acesso em 12 nov. 2017.

ESTADÃO. *Empresas usam brecha do Mercosul para não pagar imposto no Brasil*. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,empresas-usam-brechas-do-mercosul-para-nao-pagar-imposto-no-brasil,81000e> . Acesso em 20 dez. 2017.

EXAME. *Benefícios fiscais tiram 13,8 bilhões de reais dos cofres de MG*. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/economia/beneficios-fiscais-tiram-138-bilhoes-de-reais-dos-cofres-de-mg/> Acesso em 26 out. 2017.

EXTREMA. Prefeitura Municipal. *Extrema é a melhor cidade do Brasil pelo índice Firjan de desenvolvimento municipal - Edição 2015*. Disponível em: <<http://extrema.mg.gov.br/noticias/educacao/extrema-e-a-melhor-cidade-do-brasil-pelo-indice-firjan-de-desenvolvimento-municipal-edicao2015/>>. Acesso em 29 mai. 2017.

EWERS, Juliana. *Custo Brasil encarece produto nacional em até 36,9% frente aos importados*. Disponível em: <http://www.inovacao.unicamp.br/reportagem/custo-brasil-encarece-produto-nacional-em-ate-369-frente-aos-importados/>. Acesso em 15 mai. 2017.

FILARDI, Vanessa Terezinha d'Aquino. Entrevista concedida e autorizada a gravação ao pesquisador na Cidade Administrativa do Estado de Minas Gerais, Secretaria de Estado de Fazenda, Superintendência de Tributação – SUTRI, Diretoria de Análise de Investimentos. 15 de maio de 2017.

FIORINDO, Regivano; SANTOS, Mariane Andréia Cardoso dos. *Paper sobre a obra O mito da propriedade*, UFMG, Pós-Graduação, Seminários, 2014.

FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Editora, 1 ed., 2006.

FRANCISCO, Wagner de Cerqueira e. Economia de Minas Gerais; *Brasil Escola*. Disponível em <<http://brasilecola.uol.com.br/brasil/economia-minas-gerais.htm>>. Acesso em 04 jul. 2017.

GLOBO G1 SUL DE MINAS. *Fábrica chinesa é inaugurada e pode gerar até 3 mil vagas em Pouso Alegre*. Disponível em: <http://g1.globo.com/mg/sul-de-minas/noticia/2014/06/fabrica-chinesa-e-inaugurada-e-pode-gerar-ate-3-mil-vagas-em-pouso-alegre.html>. Acesso em 20 dez. 2017.

GUEDES, Luiza Oliveira. *Direito tributário como instrumento de combate à pobreza: a eliminação da regressividade fiscal pela aplicação efetiva do princípio da capacidade contributiva com relação aos impostos que oneram o consumo*. Revista Jurídica da Advocacia Geral do Estado de Minas Gerais, n.1, jan/dez 2013, p. 39-66.

HOFFE, Otfried. *A democracia no mundo de hoje*. São Paulo, Martins Fontes, 2005.

JAMES, Kathryn. *The rise of the Value-Added Tax*. Tax Law Series, Cambridge University Press, 2015.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 9. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1976.

KALUME, Célio Lopes. *ICMS didático*. Belo Horizonte, Del Rey, 2012.

KRUGMAN, Paul. *A crise de 2008 e a economia da depressão*. Rio de Janeiro: Campus Elsevier, 2009.

LUHMANN, Niklas. *A nova teoria dos sistemas*. In: Clarissa Baeta Neves e outra (coord.). Porto Alegre: Ed. UFRGS-Goethe Institut, 1977.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 32ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012.

MATOS, Federico Nunes de. *O contrato administrativo como alternativa ao ato administrativo unilateral: breve análise jurídico comparada*. In: BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. ARÊDES, Sirlene Nunes; MATOS, Federico Nunes de. (Coord.). *Contratos Administrativos: Estudos em homenagem ao Professor Florivaldo Dutra de Araújo*. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 67.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade* 3 d., 18ª Tiragem, São Paulo: Malheiros, 2011.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.

MEIRELLES, Aloysio de Miranda Filho.; BORGES, Eduardo. *O horizonte de redução do custo tributário*. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI25518,61044O+horizonte+de+reducao+do+custo+tributario>>. Acesso em 07 abr. 2017.

MINAS GERAIS. Agência de Promoção de Investimento e Comércio Exterior de Minas Gerais. Disponível em: <<http://www.indi.mg.gov.br/>>. Acesso em 04 jul. 2017.

MINAS GERAIS, *Lei nº 6.763 de 26 de dezembro de 1975*. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975_08.htm. Acesso em 04 jul. 2017.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Fazenda. *Regulamento do ICMS*. Art. 75. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms_2002_seco/partegeral2002_4.htm>. Acesso em 03 jul. 2017.

MINAS GERAIS. Sindifisco (Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Estadual de Minas Gerais). Disponível em: <<http://www.sindifiscomg.org.br/pagina/interna/10468#.WfmwrNNSzIU>>. Acesso em 31 out. 2017.

MIRANDA FILHO, Aloysio Meirelles de; BORGES, Eduardo. *Os horizontes de redução do custo tributário*. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI25518,61044O+horizonte+de+reducao+do+custo+tributario> Acesso em 31 mai. 2016.

MIGUEL, Carolina Romanini. *Regimes especiais de ICMS: natureza jurídica e limites*. 2012. 289 fl. Tese (Doutorado do Programa de Pós-Graduação), Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo, Noeses: 2012.

MOREIRA, André Mendes e RIBEIRO, Jamir Calili. *Metodologia do direito tributário e o modo de raciocinar por tipo e por conceitos*. In: Sacha Calmon Navarro Coelho. (Org.). *Segurança Jurídica*. Rio de Janeiro: GEN-Forense, 2013, 1 v., p. 517-538.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. *Substituição tributária para frente: o art. 150, § 7º, da Constituição, sua interpretação e a base de cálculo do ICMS*. Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual de Minas Gerais, nº 42, Abril, Maio e Junho de 2001, p. 9-23.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. *A vontade do contribuinte no direito tributário: (Existem `Contratos Fiscais?`)*. Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual de Minas Gerais, nº 48/49/50, Out. de 2002 a Jun. 2003, p. 11-32.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. V Encontro Internacional do Conpedi Montevideu Uruguai. Regime Especial de Tributação no ICMS: o necessário enfoque contratual. *Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UdelaR/Unisinus/URI/UFMS /Univali/UPF/FURG; Coordenadores: Andrés Javier Blanco Beltrami, Antônio Carlos Diniz Murta, Marciano Buffon*. Florianópolis: CONPEDI, 2016 p. 256- 272.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD) Tax Policy Studies. *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*, nº 22. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/the-distributional-effects-of-consumption-taxes-in-oecd-countries_9789264224520-en#.WZxD2PqGPIU>. Acesso em 10 fev. 2017.

PASSOS, J.J. Calmon de Passos. *Direito, poder, justiça e processo: julgando os que nos julgam*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. Cidadania e efetividade do processo. *Consulex: revista jurídica*, Brasília, n. 146, p. 55-58, fev. 2003.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. São Paulo: Intrínseca, 2014.

PIZARRO, Ludmila. Atacadista podem abandonar Minas por causa da tributação. 01/09/2015. *O Tempo online*. Disponível em: <<http://www.otempo.com.br/capa/economia/atacadistas-podem-abandonar-minas-por-causa-da-tributa%C3%A7%C3%A3o-1.1101113>>. Acesso em 29 jul. de 2017.

POGGE, Thomas. *Hacer justicia a la humanidad*. Universidad Nacional Autonoma de Mexico, 2009.

PERNAMBUCO. Programa de Desenvolvimento Econômico do Estado de Pernambuco. Disponível em: <<http://www.investinpernambuco.pe.gov.br/web/invest/incentivos-fiscais1>>. Acesso em 29 jun. de 2017.

QUEIROZ, Luiza. *Governantes fofos*. Revista VEJA. 28 de junho de 2017.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Martins Fontes, 3ª Edição, 2008.

_____. *O direito dos povos*, Martins Fontes, 1ª edição, 2001.

REQUIEM FOR THE AMERICAN DREAM. Direção de Peter D. Hutchison, Kelly Nyks e Jared P. Scott. Estados Unidos, 2015, 1h12m. Disponível em: <https://www.netflix.com/br/title/80083790>. Acesso em 13 nov. 2017.

REZENDE, Fernando. *El ICMS: génesis, mutaciones, actualidad y caminos para su recuperación*. In: BID (Banco Interamericano de Desenvolvimento). Documento de debate, nº IDB-DP-231, novembro de 2012, p. 1-62. Disponível em: <https://publications.iadb.org/handle/11319/5697?locale-attribute=es>.

SCAFF, Fernando Facury; DA CUNHA, Gabriel Hercos. *Não se crê que a LC 160 colocará fim à guerra fiscal entre estados*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2017-ago-17/opiniao-nao-cre-lc-160-colocara-fim-guerra-fiscal>. Acesso em 17 ago. 2017.

SENA, Roberto Miglio. *A seletividade e a justiça fiscal*. Dissertação (mestrado), UFMG, 2016.

SILVA, José Afonso da. *Direito constitucional positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1963.

_____. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

SOUSA JÚNIOR, René de Oliveira e. *ICMS: o que precisa ser corrigido?* In: Seminário Pós Graduação UFMG. Belo Horizonte: UFMG, 2017. Professores: DERZI, Misabel de Abreu Machado. (Org.), BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.), MOREIRA, André Mendes (Org.).

9 ANEXO I – ENTREVISTA

Entrevista realizada em 15 de Maio de 2017, na Cidade Administrativa do Estado de Minas Gerais, com a Sra. Diretora Vanessa Terezinha D’Aquino Filardi, Secretária de Estado de Fazenda, Superintendência de Tributação – SUTRI, Diretoria de Análise de Investimentos.

Transcrição:

Pesquisador: Qual a vantagem dos regimes especiais para o estado?

Entrevistada: Ao obter regime especial há todo um acompanhamento sobre a empresa. A procura pelo estado para conseguir o benefício, de certa forma é positiva para a Administração Tributária, porque temos o contribuinte mais próximo de nós. Hoje a indústria calçadista, que sempre teve o perfil de muitas irregularidades, com crédito inidôneo de ICMS, está acompanhada de perto pelo estado.

Pesquisador: Então, hoje em dia com a atração dos contribuintes para próximo da Fazenda as irregularidades praticamente não existem?

Entrevistada: Sim. Hoje fazemos o acompanhamento por meio de carteiras de empresas que têm os regimes especiais. Todas, de certa forma, são acompanhadas. Elas podem até não ser acompanhadas com a necessidade que precisaria...

Pesquisador: Seria por uma questão de estrutura, de limitação natural da estrutura?

Entrevistada: Em algum momento vai ser feita uma verificação se a empresa está cumprindo as obrigações que estão previstas ali naquele regime especial. O caso das indústrias de calçados foi muito positivo, pois inibiu praticas irregulares. Hoje há o recolhimento da carga efetiva do ICMS de 2%, ficando o setor em situação regular e com potencial efetivo de arrecadação.

Pesquisador: E para o estado aumentou a arrecadação?

Entrevistada: Em alguns setores sim. Como o setor de calçados.

Entrevistada: Foi criada a figura da instrução interna. É esta instrução que tem o corpo do regime especial, com cláusulas padronizadas. A regra do art. 225 do RICMS é de proteção do estado na guerra fiscal. O município de Extrema no sul de Minas é hoje, e foi considerado em 2016, um dos municípios com melhor IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) no Brasil. Foi um dos municípios que mais cresceu em Minas Gerais. Há um cenário de guerra fiscal e de investidores estrangeiros que procuram saber qual o estado melhor para investir quando querem entrar no Brasil. O estado de Minas Gerais tem uma logística muito boa, apesar de não ter toda a cadeia industrial verticalizada. A proximidade com o estado de São Paulo é muito importante e ele tem uma mão de obra mais barata, segundo os investidores.

Pesquisador: Como é a realidade dos investimentos no estado de Minas Gerais hoje?

Entrevistada: Quando eu falo de benefício, em regra eu falo de atividade industrial. O segmento atacadista hoje não tem o benefício decorrente de guerra fiscal. Esse segmento atacadista tem o regime que lhes concede a condição de substituto tributário. Este regime existe para evitar que o atacadista tenha que pedir ressarcimento em crédito de ICMS decorrente de substituição tributária, desloca-se então a chamada ST para a saída. Quem tem benefícios decorrentes da guerra fiscal em Minas Gerais são as indústrias.

Pesquisador: a indústria não representa muito na arrecadação do ICMS, não é uma das *blue chips*, qual seria a solução para esse quadro de pequena arrecadação da indústria no estado?

Entrevistada: atrair investimentos. É fato que os regimes especiais representam aspecto muito importante para essa atração.

Entrevistada: a indústria alimentícia de biscoitos, chocolates, cápsulas de café, cresceu aqui em Minas e continuam sendo feitas visitas de investidores interessados em conhecer o estado e o que ele oferece a seus negócios. São muitas reuniões com investidores. Somente nas segundas e sextas-feiras não ocorrem reuniões, salvo pedido do gabinete do secretário ou do subsecretário. Hoje em dia há muitos pedidos de indústrias de medicamentos, indústrias que foram para outros estados e agora estão voltando para Minas Gerais, inclusive para a região mineira da SUDENE. Além do art. 225 e 225-A na lei 6.763, temos o art. 75, todo ele com previsão de crédito presumido e consequentemente com benefícios fiscais. Existem vários dispositivos, com benefícios para derivados de batata, sucos de polpa de frutas, conservas, tecidos de algodão etc.

Pesquisador: na questão dos benefícios, a atuação do estado de Minas Gerais é proativa ou é sempre reativa em relação aos outros estados?

Entrevistada: a estrutura não permite atuação proativa. A regra do artigo 225 é uma regra de proteção. Há muito mais demanda hoje do que oferta e estrutura para atendê-la. O INDI é a unidade de fomento do estado. Cabe a ele ser proativo e ele presta consultoria no que diz respeito a aspectos não tributários. Indica o melhor local para o investimento. Se há terreno municipal. Questões de energia da Cemig. Orienta sobre as licenças ambientais. O INDI tem um corpo específico de servidores mantido pela Cemig e pelo BDMG, são esses entes que aportam os recursos necessários.

Pesquisador. Uma das ideias da pesquisa é justificar o regime especial substantivo e os seus benefícios. É a realidade que vem de encontro ao Direito. Como vocês encaram essa realidade?

Entrevista: Houve um caso a respeito do café no estado do Rio de Janeiro. A entrada do café Mineiro torrado e moído naquele estado não era viável. Foi ajuizada ADI e o STF decidiu pela inconstitucionalidade do benefício carioca. Como há demora nas decisões de inconstitucionalidade, esta demora resulta em migração de indústrias para outros estados. Assim, o estado de Minas Gerais passou a ser reativo. Projetos relevantes

realizados no estado, como a fábrica de linha branca da Panasonic, na região sul do estado, comprovam a efetividade da política. A indústria mineira hoje concorre com a indústria da China. Havia uma fábrica de linha branca da *Suggar* no estado que foi para a China, quase 100% (cem por cento) da produção foi para lá. A alegação é que o custo de produzir lá é muito menor do que em qualquer lugar do Brasil. Aí há a questão do custo Brasil. Por exemplo, o setor automotivo está migrando para o Paraguai. Esse país criou um pacote, um programa de governo para migrar, atrair investimentos industriais automotivos para o seu território.

Pesquisador: Em suma, se não houver reação do estado as indústrias serão realmente perdidas?

Entrevistada: Sim. Se não houver reação do estado as indústrias serão perdidas para outros países. É sabido que a arrecadação mineira com a indústria é bem menor do que com combustíveis, telecomunicações, energia. Mas, por outro lado, não podemos perder a indústria porque a atividade industrial tem um papel importante na geração de empregos e na arrecadação indireta.

Entrevistada: Houve um crescimento muito grande no consumo das classes C e D. Até o ano de 2013 o crescimento realmente se fez sentir. Minas Gerais produz muitos produtos para as classes mais baixas. Em regra são empresas de médio porte que produzem produtos (*sic*) como fraldas descartáveis. Essas famílias menos favorecidas aumentaram muito seu consumo. Essas fraldas descartáveis de marcas mais simples atendem bem a esses segmentos sociais. A nossa indústria de cosméticos é de produtos para cabelos, como *shampoo*, condicionador, para as classes populares. Estas indústrias concorrem com multinacionais como Unilever, P & G etc. A concorrência com produtos que estão na mídia o tempo todo é difícil. Assim, isso tudo é muito importante. Uma indústria de fraldas descartáveis em Betim gera por volta de 100 (cem) a 150 (cento e cinquenta) empregos diretos. Não faz muita diferença na arrecadação, mas tem uma coisa muito importante com a justiça. Não podemos ficar presos na energia, no combustível e ser somente exportadores de matéria prima.

Pesquisador: É realmente um ponto muito interessante para a questão de justiça fiscal.

Entrevistada: Com os benefícios aos laticínios conseguimos reverter uma característica negativa do estado. O estado mandava para fora do seu território quase todo o leite cru que era captado aqui. Hoje grande parte desse leite cru é industrializado em Minas Gerais. Dados da FIEMG provam que hoje mais do que 80% (oitenta por cento) do leite cru captado é industrializado em Minas, que é a maior bacia leiteira do país. Os benefícios dados a esses setores industriais em São Paulo são claros. Há um decreto paulista para o setor têxtil neste ano de 2017 que desonerou os capítulos da TIPI, 50 a 58, zerando tributação da indústria paulista sobre os tecidos. Há também benefícios para as confecções que zeram a tributação dessa indústria em São Paulo. Trata-se da concessão de crédito presumido integral.

Pesquisador: Qual seria o ganho do estado de São Paulo com esta política de tributação com carga tributária zerada?

Entrevistada: Esse estado não perde as empresas instaladas em seu território. É principalmente o ganho indireto que eles visam com a geração de empregos etc. Minas conseguiu atrair empresas fabricantes chocolate, empresas de médio porte que têm dificuldades de acesso à transação administrativa em outros estados. Houve desaquecimento do setor industrial com a crise econômica, mas Minas Gerais não para de receber empresas, reflexo também das reuniões diárias na Diretoria de Análise de Investimentos da Fazenda. Há que mencionar o seguimento de eletroeletrônicos. O “vale da eletrônica” em Santa Rita do Sapucaí/MG têm projetos muito interessantes. Ainda há o aspecto de quem veio para Minas e está expandindo seu empreendimento.

Pesquisador: A iniciativa para a concessão do regime especial geralmente é de quem? De um representante do setor industrial? Do sócio administrador de uma grande empresa?

Entrevistada: Via de regra, o sócio de uma grande empresa vem procurar a Fazenda. Às vezes um consultor ou um escritório de advocacia. Também há, em alguns casos, a presença de representantes da FIEMG.

Pesquisador: O proponente em todos os casos é o contribuinte?

Entrevistada: Sim. A fazenda não faz esses contatos. Há um comitê para investimentos estratégicos. É um grupo presidido pelo Secretário de Fazenda. O comitê avalia os projetos que são considerados prioritários. Todos esses projetos passam pela Fazenda mineira. Mesmo que tenham início no comitê. Todos são aprovados por uma comissão de política tributária, aprovados pelo Secretário, pelo Subsecretário, diretores de tributação, fiscalização e arrecadação. Há votação dos projetos. Esta diretoria de análise de investimentos tem direito a voto. Quando há questionamentos do Ministério Público são feitas justificativas da Fazenda para o órgão ministerial.

Pesquisador: Seria uma forma de legitimidade para a ideia de contrato público feito pela Fazenda e pelos contribuintes?

Entrevistada: Sim. A iniciativa privada e o MP elogiam muito essa manifestação fazendária em virtude da transparência. Há um zelo muito grande da Fazenda nesse ponto. Toda demanda que chega é estudada. Isto significa que a busca pelo investimento passa pelo crivo da Fazenda e nem tudo que pedido é concedido da forma que chega ao estado.

Pesquisador: Qual que é o limite, pensando na norma tributária, na modificação feita pelos regimes especiais concedidos?

Entrevistada: O artigo 225 é o limite. Ele traz ali o equilíbrio da competitividade. Via de regra, todos os estado concedem benefícios. Por exemplo, Pernambuco tem um programa de desenvolvimento. A instalação de unidade da Fiat naquele estado é

resultado de um benefício muito agressivo. Falando do ICMS o benefício pernambucano permite que o contribuinte faça o débito e crédito apure o valor a recolher e, após, há a concessão de crédito presumido de 70 a 95 por cento do imposto. No *site* do estado de Pernambuco há diversos benefícios publicados e os decretos que os concederam. Não há como o estado de Minas Gerais ficar inerte.

Pesquisador: o objetivo da pesquisa é defender a possibilidade de os regimes especiais alterarem a norma matriz do ICMS. As informações fornecidas são de muita importância para o trabalho. Agrade-lhe a atenção. Obrigado.

Entrevistada: De nada. Ficamos à disposição.