



**INSTITUTO BRASILENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

DIOGO LINS BARBOSA COELHO

A LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E A GUERRA FISCAL DE ICMS

Brasília, 2018

DIOGO LINS BARBOSA COELHO

A LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E A GUERRA FISCAL DE ICMS

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito da Escola de Direito de Brasília (EDB), como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Constitucional.

Área de concentração: Direito Constitucional-Tributário

Orientadores: Prof. Dr. José Roberto Rodrigues Afonso e Prof. Dr. Luciano Felício Fuck

Brasília, 2018

DIOGO LINS BARBOSA COELHO

A LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017 E A GUERRA FISCAL DE ICMS

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito do Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP), como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Constitucional.

Área de concentração: Direito Constitucional-Tributário

Orientadores: Prof. Dr. José Roberto Rodrigues Afonso e Prof. Dr. Luciano Felício Fuck

Brasília, 21 de junho de 2018.

Prof. Dr. José Roberto Rodrigues Afonso (IDP)
Professor Orientador

Prof. Dr. Luciano Felício Fuck (IDP)
Coorientador

Prof. Dr Celso de Barros Correia Neto
Avaliador externo

AGRADECIMENTOS

Essa obra somente foi possível graças ao apoio incondicional da minha noiva Letícia, da minha mãe, Dilma, do meu irmão, Hugo, e especialmente do meu pai, Aduino (*in memoriam*), principal incentivador para a realização de um programa de Mestrado, e cujos ensinamentos me impulsionam diariamente em busca dos sentimentos mais nobres de amor e justiça.

Agradeço a Dra. Gedalva Baratto, pela disponibilidade e pelas valiosas contribuições que engradeceram o presente trabalho.

Agradeço aos professores orientadores, Drs. José Roberto Afonso e Luciano Felício Fuck, pelas pertinentes e valiosas contribuições ao presente trabalho.

Também gostaria de agradecer a toda a equipe de professores, funcionários e direção do IDP/EDB, bem como aos colegas de curso, pela convivência prazerosa e aprendizado diário.

RESUMO

COELHO, Diogo Lins Barbosa. 2018. **A Lei Complementar n. 160/2017 e a Guerra Fiscal de ICMS**. 2018. 85 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2018.

A Guerra Fiscal dos estados brasileiros em torno do ICMS, cujo recrudescimento se deu a partir de meados da década de 90 do século passado, afasta o Estado brasileiro de um federalismo de cooperação e causa prejuízos a todos os agentes envolvidos, especialmente aos contribuintes que gozam ou gozaram desses benefícios. Com efeito, os créditos fiscais decorrentes da não-incidência do imposto ficam sujeitos à glosa por outros estados, afastando-se a não-cumulatividade do imposto. Além disso, o STF consolidou sua jurisprudência no sentido da inconstitucionalidade desses benefícios, representada pela PSV n. 69, além do recente posicionamento acerca da prospecção de efeitos da decisão de inconstitucionalidade, nas ADIs 429/CE e 4481/PR. Em paralelo, o relativo consenso político-normativo a que se chegou com o Convênio ICMS n. 70/14, conferiram, respectivamente, as bases jurídicas e político-normativas para que o Congresso Nacional aprovasse a LC n. 160/17. A nova legislação complementar teve por escopo autorizar os estados e o DF, mediante condições nela previstas, a proceder à remissão de créditos decorrentes de benefícios fiscais concedidos unilateralmente, à revelia do CONFAZ, bem como a reinstituí-los por prazos de até 15 anos. Não obstante a iniciativa de se tentar realizar a pacificação do passado de concessões irregulares de benefícios, a nova legislação suscita dúvidas quanto à sua eficácia para atenuar os efeitos da guerra fiscal do ICMS, uma vez que surgiu a par de um contexto mais amplo de discussão acerca de uma reforma do sistema tributário brasileiro, com a redução da alíquota interestadual do imposto e com a gradativa alteração da tributação das mercadorias para o estado de destino. Além disso, previu a polêmica “regra da cola”, que poderá representar uma nova rodada de concessões de benefícios fiscais. A previsão de prazos demasiadamente extensos para a vigência desses benefícios, assim como a inexistência de uma regra de transição para a extinção gradual destes, também contribuiu para enfraquecer as já combatidas finanças estaduais, assim como para dar sobrevida ao debate por ocasião do término desse prazo.

Palavras-chave: Guerra fiscal. Benefícios Fiscais Unilaterais. LC n. 160/17. Convênio ICMS n. 190/17. Segurança Jurídica.

ABSTRACT

COELHO, Diogo Lins Barbosa. 2018. **Brazilian Complementary Law n. 160/2017 and the ICMS Fiscal War**. 85 f. Dissertation (Master of Laws) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2018.

The "Tax War" of the Brazilian states around the ICMS, which grew in the middle of the 90s of the last century, distances the Brazilian State from a federalism of cooperation and causes damage to all the agents involved, especially to taxpayers who enjoy or enjoyed these kind of benefits. In fact, tax credits arising from the non-imposition of the tax are subject to gloss by other states, excluding the non-cumulative characteristic of the tax. In addition, the STF consolidated its jurisprudence in the sense of the unconstitutionality of these benefits, represented by PSV no. 69, in addition to the recent position on the prospect of effects of the decision of unconstitutionality, in ADIs nos. 429 / CE and 4481 / PR. In parallel, the relative political-normative consensus that emerged with the ICMS Agreement No. 70/14, respectively, gave the legal and political-normative bases for the National Congress to approve LC no. 160/17. The new complementary legislation had the purpose of authorizing the states and the Federal District, under conditions set forth therein, to proceed with the remittance of credits resulting from tax benefits granted unilaterally, in default of CONFAZ, as well as to reinstate them for periods of up to 15 years. Despite the initiative to try to pacify the past from irregular concessions of benefits, the new legislation raises doubts as to its effectiveness in mitigating the effects of the ICMS "tax war", since it emerged outside a broader context of discussion of a reform of the Brazilian tax system, with the reduction of the interstate tax rate and the gradual change from the proceeds of the collection to the state of destination of the goods. Besides that, the prediction of the controversial "copy" rule could represent a new round of tax benefit concessions. The existence of periods that are too long for these benefits to expire, as well as the absence of a transition rule for the gradual abolition of these benefits, also contributes to weakening the already weakened state finances, as well as to give the debate a chance to survive by the end of the deadline.

Keywords: Tax war. Unilateral Tax Benefits. Complementary Law n. 160/17. Agreement ICMS n. 190/17. Legal certainty.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CF	Constituição da República Federativa do Brasil
DF	Distrito Federal
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MF	Ministério da Fazenda
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PLS	Proposta de Lei do Senado
PSV	Proposta de Súmula Vinculante
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
CAPÍTULO 1 – O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO E A GUERRA FISCAL DO ICMS	14
1.1 O federalismo fiscal de cooperação x competição e a competência tributária dos estados e do Distrito Federal na CF/88	14
1.2 Breve análise histórica do ICM(S) e de suas características constitucionais	19
1.3 A guerra fiscal do ICMS: breve histórico e definição	23
CAPÍTULO 2 – O STF E A GUERRA FISCAL DO ICMS	31
2.1 Histórico da jurisprudência do STF	31
2.2 A recente postura do STF: a modulação dos efeitos da decisão	34
2.3 A PSV n. 69: as bases jurídicas para a aprovação da Lei Complementar n. 160/2017	38
CAPÍTULO 3 - A NOVA LEI COMPLEMENTAR N. 160/17	42
3.1 Bases político-normativas para a aprovação: o Convênio ICMS n. 70/14	42
3.2 Histórico da tramitação legislativa	46
3.3 Análise dos dispositivos legais	50
3.4 A Lei Complementar n. 160/17 e o Convênio ICMS n. 190/17	60
CAPÍTULO 4 - A LEI COMPLEMENTAR N. 160/17: UM NOVO CAPÍTULO DA GUERRA FISCAL DO ICMS	68
CONCLUSÃO	75
REFERÊNCIAS	80

INTRODUÇÃO

Há muito que os entes federativos estaduais e o Distrito Federal estão envolvidos com a edição de atos normativos para concessão de incentivos/benefícios fiscais do Impostos Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, à revelia da alínea “g”, do inciso XII, do § 2º, do art. 155,¹ Constituição Federal – CF e da Lei Complementar – LC n. 24/75.²

O referido imposto é o de maior relevância arrecadatória no âmbito da competência dos estados,³ cujo fato gerador é a circulação jurídica de mercadorias e prestação de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal.⁴

Para além da discussão acerca da adequação ou não do quórum unânime do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ para a concessão dos benefícios/incentivos fiscais de ICMS, previsto na referida LC n. 24/75,⁵ a realidade é que muitos estados, motivados pela necessidade de atração de investimentos para seus respectivos territórios, passaram a conceder esses benefícios mediante atos unilaterais.

¹ art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

² Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

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

III - à concessão de créditos presumidos;

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

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

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

§ 3º - Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União.

³ Aqui é importante destacar que, ao longo do presente trabalho, referir-se-á indistintamente a estados para englobar, também, a competência estadual do Distrito Federal.

⁴ Vide art. 155, II, CF/88.

⁵ Para visualizar o texto completo da Lei, acessar http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm. Acesso em 05 jun 2018.

Essa prática, intensificada a partir de meados da década de 90 passada, é conhecida na doutrina e jurisprudência como Guerra Fiscal do ICMS.

O referido fenômeno é a faceta que mais se destaca no desequilíbrio do ICMS, pois diminui a receita tributária dos entes, desorganiza a competitividade interna dos estados e agrava a injustiça social.⁶

A concessão unilateral desses benefícios fiscais termina por causar, ainda, uma profunda insegurança jurídica para todos os agentes envolvidos, especialmente para os contribuintes que gozam ou já gozaram desses benefícios.

Com efeito, muitos estados vêm glosando os créditos fiscais decorrentes desses benefícios concedidos unilateralmente, em que pese o dispositivo constitucional que trata da não-cumulatividade do imposto (Art. 155, §2º, I, CF).⁷

Além disso, a concessão desses benefícios fiscais vem sendo sistematicamente declaradas inconstitucionais no âmbito do Supremo Tribunal Federal – STF, em sede de Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade – ADIs.⁸

Essa posição da Corte Constitucional já vem de longa data,⁹ havendo, inclusive, a tramitação, por ocasião da elaboração do presente trabalho, de uma Proposta de Súmula Vinculante - PSV, a de n. 69.¹⁰ A referida súmula, uma vez aprovada, vinculará os demais órgãos do Poder Judiciário, bem como toda Administração Pública direta e indireta federal, estadual e distrital.¹¹

⁶ “A guerra fiscal do ICMS deve ser a sua faceta mais marcante do desequilíbrio do imposto porque faz minguar a receita tributária (ainda mais depois que literalmente todos os estados passaram a conceder incentivos fiscais), desarranja a competitividade interna (ao fazer com que produtos iguais tenham custos, lucros e preços diferentes, constitui a forma mais grave de intervencionismo estatal na livre concorrência) e ainda agrava a injustiça social (uma vez que a grande maioria dos bens incentivados deve pesar mais no consumo das famílias mais abastadas do que as mais pobres)” (AFONSO, José Roberto. ICMS: diagnóstico e perspectivas. In: REZENDE, Fernando (Org.). **O federalismo brasileiro em seu labirinto: crise e necessidade de reformas**. Rio de Janeiro: FGV, 2013, p. 204)

⁷ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

⁸ Vide ADI 84/MG e ADI 4481/PR

⁹ A ADI 84/MG foi julgada no ano de 1996

¹⁰ PSV n. 69: "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."

¹¹ Vide art. 103-A da CF/88.

Paralelamente à consolidação da jurisprudência acerca da matéria, foi editado o Convênio ICMS n. 70/14, por meio do qual 21 unidades da federação¹² acordaram quanto ao regime de concessão de remissão e anistia de créditos tributários, bem como à reinstituição de benefícios fiscais relativamente ao ICMS concedidos sem a prévia aprovação unânime em Convênio do CONFAZ.

Nesse contexto, surgiu o ambiente adequado para que o Congresso Nacional aprovasse, no ano de 2017, a LC n. 160,¹³ objeto do presente trabalho, posteriormente regulamentada pelo Convênio ICMS n. 190/17.

A nova legislação complementar autoriza os estados a concederem remissão aos créditos tributários decorrentes de benefícios fiscais concedidos unilateralmente, bem como a reinstituir esses benefícios, mediante condições nela prevista, procedendo-se a um “corte” temporal no passado de concessões irregulares.

Não obstante essa iniciativa, a nova legislação suscita dúvidas quanto à a eficácia para atingir esse escopo e atenuar os efeitos da guerra fiscal do ICMS, uma vez que entrou em vigor fora de um contexto de discussão mais ampla acerca de uma reforma do sistema tributário brasileiro, com a redução da alíquota interestadual do imposto e a gradativa alteração da tributação das mercadorias no estado de destino.

Além disso, previu regras como a polêmica “regra da cola”, que permite que esses benefícios irregulares sejam estendidos pelo mesmo ou outros estados da mesma região para outros contribuintes, o que poderá representar uma nova rodada de concessões de benefícios fiscais.

A previsão de prazos demasiadamente extensos para a vigência desses benefícios (até 15 anos), assim como a inexistência de uma regra para a transição e extinção gradual destes contribui para enfraquecer as já combalidas finanças estaduais, bem como para dar sobrevida do debate por ocasião do fim desse prazo.

Com o presente trabalho, portanto, pretender-se-á lançar luz sobre importantes aspectos acerca da nova legislação complementar, o contexto jurídico e político em que surgiu, analisando-se a evolução da jurisprudência do STF, o Convênio ICMS n. 70/14, o histórico da tramitação legislativa da lei, seus preceitos, bem como o Convênio ICMS n. 190/17 que a regulamentou.

¹² Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, São Paulo, Sergipe, Tocantins e o Distrito Federal

¹³ Fruto do PLP n. 54/15

Além disso, analisar-se-á os potenciais impactos a serem causados pela LC n. 160/17, especialmente sobre sua viabilidade em pôr fim à guerra fiscal do ICMS, ou mesmo se implicará um recrudescimento desta, com prejuízo às finanças estaduais.

De antemão, destaca-se que, apesar de não ser afastada a análise dos pontos polêmicos e eventuais impactos causados pela lei, não é objeto do presente trabalho tratar da efetiva implementação pelos entes estaduais, até porque levará meses ou até anos para que isso ocorra.

No presente trabalho, ainda, referir-se-á, indistintamente, a benefícios e a incentivos fiscais como sinônimos, utilizando-se muitas vezes um dos termos para designar ambos.

Não se ignora a existência de distinção jurídica entre os termos, dado que o incentivo fiscal qualifica pelo resultado.¹⁴ Nesse sentido, os incentivos fiscais também assumem a feição da utilização extrafiscal do tributo. Com efeito, este deve ser visto não apenas a partir de sua finalidade arrecadatória e fiscal,¹⁵ mas também deve privilegiar o interesse público e aos objetivos fundamentais do Estado.

Não obstante, as consequências jurídicas advindas de ambos serão as mesmas para o enfoque do presente trabalho.

Como estrutura da dissertação, no capítulo primeiro, far-se-á uma breve digressão acerca do federalismo fiscal brasileiro, assim como uma também breve passagem acerca da competência tributária dos estados e do DF na Constituição Federal de 1988, buscando-se esclarecer qual federalismo fiscal adotado pela federação brasileira, bem como suas fontes de arrecadação tributária.

Prosseguir-se-á, no mesmo capítulo, a uma análise do ICMS, com uma breve digressão acerca de sua origem, evolução histórica e características constitucionais. No mesmo capítulo, destacar-se-á, ainda, as linhas da denominada guerra fiscal do ICMS, com o breve histórico e definição.

¹⁴ Segundo Celso de Barros Correia Neto, “Diferentemente do conceito de ‘isenção’, por exemplo, que se refere a estrutura normativa específica, o conceito de incentivo fiscal qualifica pelo resultado e assinala uma relação de instrumentalidade, de meio e fim, entre certo instrumento tributário e os propósitos que orientam seu uso naquele particular contexto. A noção designa um sem-número de institutos, reunidos com base na função que exercem, que é de induzir comportamentos adrede valorados positivamente pelo ordenamento jurídico. Uma isenção ou uma remissão, por exemplo, serão chamadas de ‘incentivo fiscal’ se visarem à produção de efeitos ‘extrafiscais’, isto é, e forem concedidas a título de induzir certa conduta ou resultado, e não apenas pela forma como afetam a obrigação tributária”. (CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016, p. 28).

¹⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 75.

No capítulo segundo, analisar-se-á a evolução histórica da posição do STF a respeito dos benefícios concedidos no bojo da denominada guerra fiscal, demonstrando o recente posicionamento quanto à modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade nas ADIs 429/CE e 4481/PR, assim como o contexto para o surgimento da PSV n. 69 - que consolidou as bases jurídicas para o surgimento da LC n. 160/17.

No capítulo terceiro, adentrar-se-á propriamente no objeto do presente trabalho. Analisar-se-á as bases político-normativas trazidas pelo Convênio ICMS n. 70/14, e que deram suporte à aprovação da nova legislação. Ainda, analisar-se-á o histórico de tramitação legislativa, os principais dispositivos da nova legislação, bem como o Convênio ICMS n. 190/17, que a regulamentou e que sem o qual seria “letra morta”.

No capítulo quarto, analisar-se-á a nova legislação à luz da guerra fiscal do ICMS, buscando-se explicitar sua contribuição para um novo capítulo desta, bem como tratar-se das críticas já existentes acerca da legislação, e dos potenciais impactos decorrentes de sua entrada em vigor.

Concluir-se-á o presente trabalho realizando-se um apanhado geral acerca de tudo quanto exposto, bem como procurando contribuir com algumas reflexões acerca da vigência da recente Lei Complementar, o contexto em que foi aprovada, seu alcance, e os potenciais impactos de seus dispositivos.

O método de abordagem do presente trabalho será a dogmática, isto é, trabalhar-se-á com conceitos jurídicos pré-estabelecidos, como os de benefícios/inventivos fiscais, guerra fiscal, federalismo fiscal, competências tributárias.

A técnica de pesquisa será a de análise de conteúdo da LC n. 160/17 e dos Convênios ICMS 70/14 e 190/17, bem como de pesquisas bibliográficas.

É bem verdade que, por ser uma legislação recente, cuja entrada em vigor se deu em agosto de 2017, inexistente ampla gama de doutrina específica, senão alguns artigos publicados em periódicos de destaque – e que serão devidamente referenciados em notas de rodapé e ao final, na Bibliografia.

A metodologia a ser empregada no presente trabalho, por sua vez, será a análise do texto da LC n. 160/17 à luz da doutrina que trata da autonomia dos entes federativos, do federalismo fiscal, de conceitos e características do ICMS, e da Guerra Fiscal, ou seja, a metodologia gravitará em torno de uma pesquisa eminentemente qualitativa.

CAPÍTULO 1 – O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO E A GUERRA FISCAL DO ICMS

1.1 O federalismo fiscal de cooperação x competição e a competência tributária dos estados e do Distrito Federal na CF/88

O Estado pretende que sejam satisfeitas determinadas necessidades coletivas da sociedade, mas, para isso, necessita obter receitas para cobrir essas despesas, isto é, precisa de recursos financeiros com vistas a financiar¹⁶ a prestação dos serviços públicos.

Essa faceta que denotaria o equilíbrio entre receita e despesas públicas para a satisfação das necessidades da coletividade seria o que se denomina de Estado Fiscal.¹⁷

Para que o Estado possa atingir os misteres previstos pela Constituição Federal, no sentido de promoção dos direitos fundamentais dos cidadãos¹⁸ residentes em seu território, especialmente aqueles previstos nos arts. 5º e 6º da CF/88,¹⁹ exige-se o dispêndio de recursos públicos, que são incorporados pelo Estado através da exploração de seu próprio patrimônio, ou quando exploraram o patrimônio dos contribuintes – que são justamente os tributos.

É o tributo, portanto, por meio da arrecadação de riqueza derivada do patrimônio do contribuinte, a principal fonte de receita estatal, que caracteriza o Estado Fiscal e que possibilita a promoção das políticas públicas governamentais, bem como a concretização dos direitos de matiz constitucional.

¹⁶ TEIXEIRA, José Joaquim Ribeiro. **Lições de finanças públicas**. Coimbra: Editora Coimbra, 1997, p. 23.

¹⁷ José Casalta Nabais define o Estado Fiscal como sendo o ente político soberano “cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 192.

¹⁸ Afinal, todo direito subjetivo previsto pelo texto constitucional tem um custo associado à sua promoção. Segundo Stephen Holmes e Cass Sustein, “um direito subjetivo existe, na realidade, apenas quando e se tem custos orçamentários”. HOLMES, Stephen; SUSTEIN CASS R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: Norton & Co., 1999, 1999, p. 19. Nesse mesmo sentido, Luiz Eduardo Schoueri entende que o tributo, no contexto do Estado de Direito, deve ser compreendido como o “preço da liberdade”. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 31.

¹⁹ Para visualizar o texto completo da Constituição, acessar: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 09 maio 2018.

A forma federativa de Estado, por sua vez, nasceu nos Estados Unidos da América, por ocasião do advento da sua Constituição Federal de 1787.²⁰

Essa modalidade de forma do Estado baseia-se não apenas na vontade de agregação de Estados distintos em um único Estado Federal, mas principalmente na ideia de divisão dos poderes para segurança dos direitos dos povos.²¹

O Estado federal consiste na abdicação da soberania de cada estado-membro em prol da soberania da sua união indissolúvel, o Poder Central. Com as unidades federadas, remanesce a autonomia federativa, caracterizada como a capacidade de se auto-organizarem política e administrativamente dentro dos princípios constitucionais da União.

Nos dizeres de Gilberto Bercovici,²² a autonomia federativa pressuporia, “um poder de direito público não soberano, que pode, em virtude de direito próprio e não em virtude de delegação, estabelecer regras de direito obrigatórias”.²³

Esse ponto é onde reside a principal distinção entre a Federação de Estados e a Confederação, justamente por nesta, ao contrário daquela, os Estados permanecerem detentores de suas respectivas soberanias. Daí decorre que as decisões são tomadas sempre por unanimidade, tem sua base jurídica geralmente em um tratado internacional, e seus membros podem, a qualquer momento, exercerem o direito de secessão.²⁴

Uma das classificações mais comum da forma federativa do Estado, quanto à sua formação, é centrípeta ou centrífuga, a depender do modo em que se deu seu surgimento.²⁵

²⁰ Nesse sentido, José Afonso da Silva leciona que “o federalismo como expressão do Direito Constitucional, nasceu com a Constituição norte-americana de 1787. [...] Quando se fala em federalismo, em Direito Constitucional, quer-se referir a uma forma de Estado, denominada federação ou Estado federal, caracterizada pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional, autonomia federativa.”. SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 99.

²¹ Teve inspiração, nas ideias iluministas de Montesquieu, para quem essa forma de Estado reuniria as vantagens da república, para seus cidadãos, e força externa similar à da monarquia. “Uma convenção segundo a qual vários corpos políticos consentem em se tornar cidadãos de um Estado maior que pretendem formar”. (MONTESQUIEU, Barão de. **O espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 141)

²² BERCOVICI, Gilberto. **Dilemas do estado federal brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 13.

²³ A expressão mais clara desse poder a que aludiu Bercovici seria a capacidade dos entes federados de autogoverno, auto-organização, autolegislação e autoadministração.

²⁴ DURAND, Charles. El estado federal em el derecho positivo. In: BERGER, Gaston et al. **El federalism**. Madrid: Tecnos, 1965, p. 178. (Colección de Ciencias Sociales, n. 41).

²⁵ Classifica-se a federação brasileira como centrífuga, uma vez que iniciou-se como Estado unitário, tendo posteriormente o Poder Central aberto mão de sua autonomia em favor das províncias, e posteriormente dos estados. Já a federação norte-americana é um exemplo típico de centrípeta, uma vez que as 13 colônias americanas uniram-se para formar o Estado federal.

Do ponto de vista de interação entre seus membros, costuma-se classificar a federação em de cooperação ou de competição.

O federalismo de competição tem por principal característica a atribuição, pelos governos centrais, de liberdade competitiva entre os entes federados para superação dos problemas de ordem social em seus respectivos territórios.²⁶

Já o federalismo de cooperação, segundo José Afonso da Silva,²⁷ é caracterizado pela colaboração entre a União e os estados (e, no nosso caso, também os Municípios), com vistas a resolver os problemas econômicos e sociais existentes no corpo social.^{28/29}

A forma como a atual Constituição Federal brasileira estrutura esse federalismo nela concebido tem grande relevância, especialmente no tocante a como serão repartidas as competências relacionadas à obtenção de receitas e à prestação de serviços públicos.³⁰

²⁶ Anwar Shah²⁶ defende que a competição interjurisdicional tem a capacidade de promover a eficiência da economia federal: “(.) (i) o ajuste dos serviços públicos às preferências dos cidadãos, em que as decisões desordenadas entre as diversas jurisdições promovem uma competição e inovação cada vez maior na prestação dos serviços públicos, levando os cidadãos a escolher o local de sua residência a partir desses fatores e a ‘votar com os próprios pés’; (ii) o reforço da responsabilidade dos governantes, já que a competição busca manter a lealdade dos cidadãos, mediante o oferecimento de serviços de melhor qualidade com a maior redução de custos possível. Com isso, os cidadãos conseguem avaliar melhor a performance do governo local com o do vizinho, aumentando, pois, a responsabilidade dos governantes; (iii) a diminuição da influência de aproveitadores e corruptos, pois a competição poderia quebrar um ciclo vicioso em que os monopólios não competitivos na oferta de serviço público criam oportunidade de corrupção e enriquecimento pessoal de agentes públicos; (iv) a domesticação do Estado em decorrência da restrição dos poderes tributários decorrentes da competição fiscal entre as jurisdições federadas. Ao diminuir as receitas, a competição obriga os Estados a serem mais eficientes, domando-se a tendência dos governos de aumentar os seus gastos; e (v) o aprimoramento da qualidade e da quantidade de serviços públicos locais e do acesso a eles.” SHAH, Anwar. **Competição inter-regional e cooperação federal: competir ou cooperar? Não é essa a questão.** In: FÓRUM INTERNACIONAL SOBRE O FEDERALISMO NO MÉXICO VERACRUZ, México, 15-17 de novembro de 2001.

²⁷ SILVA, José Afonso da. **Federalismo e autonomias no estado brasileiro**: federalismo nominal e federalismo de regiões. In: I SIMPOSIUM INTERNACIONAL DE DERECHO CONSTITUCIONAL AUTONÓMICO, 1985, Espanha: Generalitat Valenciana, p. 53.

²⁸ No mesmo sentido, Gilberto Bercovici defende que o desenvolvimento desta modalidade de federalismo implicaria a “coordenação e cooperação entre União e Estados (...) tornando o federalismo um instrumento da promoção do bem-estar coletivo”. BERCOVICI, Gilberto. **Dilemas do estado federal brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 21-22

²⁹ Fernando Facury Scaff, sustenta que o federalismo cooperativo permite uma melhor distribuição da riqueza em prol da redução das desigualdades regionais: “a lógica de um federalismo cooperativo visa permitir melhor distribuição dos recursos públicos buscando a redução das desigualdades regionais e sociais dentro de um determinado país, independentemente de ele ser ou não organizado sob a forma de uma federação (como no caso da Espanha, que mesmo sendo formalmente um Estado unitário, há acentuado debate sobre a distribuição dos recursos públicos entre suas regiões autônomas). No Brasil, a redução dessas desigualdades é um dos Objetivos Fundamentais da República, como pode ser visto no art. 3º, III, da CF”. SCAFF, Fernando Facury. Guerra fiscal e súmula vinculante: entre o formalismo e o realismo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 18. São Paulo: Dialética, 2014, p. 93

³⁰ Essas competências constitucionais poderão ser exclusivas, concorrentes, comuns ou mesmo residuais a cada ente federativo. Vide arts. 21 a 25 e 30 da CF/88.

Via de regra, costuma-se conceituar o sistema federativo brasileiro como sendo, predominantemente, centralizador e cooperativo.³¹ Centralizador em face das numerosas receitas tributárias e competências exclusivas previstas na Constituição Federal como sendo da União, e cooperativo em razão de outras competências comuns e concorrentes com os demais entes federativos.³²

José Maurício Conti,³³ sustenta que o federalismo brasileiro seria definido como híbrido, tendo em vista possuir características tanto do federalismo de competição, “na medida em que estabelece campos específicos de atuação para cada uma das unidades, delimitando a área de atuação da União, dos Estados-membros e dos Municípios”, como de cooperação, por adotar “técnicas de um federalismo cooperativo, ao estabelecer campos de cooperação concorrentes”.³⁴

Em face dessa dualidade que pode caracterizar o sistema federativo, ou seja, diante da possibilidade de que o mesmo sistema apresente características tanto cooperativas quanto de competição, a questão principal que se impõe é a de que, como aduziu Anwar Shah,³⁵ “como assegurar que todos os entes possam competir, mas não trapacear”.

Diante dessa questão, a atual Constituição Federal brasileira delineou a competência material e legislativa entre os entes federativos, atribuindo serviços públicos a serem prestados por cada um deles, exclusiva ou concorrentemente.³⁶

Além disso, a CF previu detalhadamente a competência tributária que cabe cada um desses entes, para que pudessem arrecadar receita tributária suficiente para o cumprimento dos misteres constitucionais que lhes incumbem, de maneira a fazer

³¹ Por todos, vide MAGALHÃES, José Luiz Quadros. O pacto federal. In: **Pacto federativo**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000, p. 19 e LOBO, Rogério Leite. **Federalismo fiscal brasileiro: discriminação de rendas tributárias e centralidade normativa**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2006, p. 59.

³² Vide arts. 23 e 24 da CF/88.

³³ CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 24.

³⁴ Nesse mesmo sentido, Tércio Sampaio Ferraz Jr.³⁴ defende que o federalismo brasileiro pressuporia a competição não-predatória como fator de desenvolvimento da nação, uma vez que “(...) exige concorrência como fator de desenvolvimento. Não a concorrência predatória, que visa eliminar ou impedir o concorrente, mas a concorrência da interdependência, na qual aos concorrentes devem ser asseguradas condições econômicas adversas, numa região ou num setor, que, então, devem ser compensadas por incentivos num regime de equilíbrio ponderado”. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, v. 59, ano 10. Belo Horizonte: Fórum, setembro-outubro de 2012, p. 9 da versão digital.

³⁵ SHAH, Anwar. **Competição inter-regional e cooperação federal: competir ou cooperar? Não é essa a questão**. In: FÓRUM INTERNACIONAL SOBRE O FEDERALISMO NO MÉXICO VERACRUZ, México, 15-17 de novembro de 2001, p. 7.

³⁶ Vide arts. 21 a 25 e 30 da CF/88.

aflorar muito mais a faceta cooperativa do que competitiva do federalismo fiscal entre eles.

Nesse sentido, a Constituição Federal, em seu art. 155, previu os seguintes impostos de competência dos estados: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores de via terrestre – IPVA, Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – ICMS.

Além dos impostos, os estados e o DF podem instituir taxas pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, bem como pelo exercício do poder de polícia. Assim também podem cobrar a contribuição de melhoria decorrente da valorização imobiliária de imóveis pertencentes a contribuintes advinda da execução de obra pública.

Também lhes cabem, como consequência da repartição constitucional da receita tributária, os seguintes percentuais dos impostos de competência da União: a) o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;³⁷ b) vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I, que é a competência residual em matéria tributária; c) do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados;³⁸ d) do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico, 29% (vinte e nove por cento) para os estados e o Distrito Federal.³⁹

Ainda é destinado aos estados e ao DF, através do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, 21,5% (vinte e um e cinco décimos por cento) do total da arrecadação do IPI e do IR, também de competência da União.⁴⁰

Em que pese estes últimos tratar-se de transferências decorrentes de repartição das receitas tributárias da União, os referidos repasses são considerados receitas

³⁷ Vide art. 157, I, CF/88.

³⁸ Vide art. 159, II, CF/88.

³⁹ Vide art. 159, III, CF/88.

⁴⁰ Vide art. 159, I, a), CF/88.

próprias dos estados. Nesse ponto, a própria Constituição Federal previu a vedação à retenção ou qualquer restrição a esse repasse por parte da União.⁴¹

Ao Distrito Federal também é atribuída a competência tributária dos Municípios, cabendo-lhes, portanto, o somatório das competências tributárias dos estados e dos Municípios previstas na Constituição.

Dentre todas as fontes de arrecadação de receitas tributárias dos estados acima citadas, a mais significativa do ponto de vista econômico é a proveniente do ICMS.

Em face da grande importância que o referido tributo possui nas finanças estaduais, bem como para a LC n. 160/17 objeto do presente trabalho, é que se faz necessário uma análise mais detalhada acerca da evolução histórica do imposto, das suas principais características constitucionais, bem como da denominada guerra fiscal travada entre os entes estaduais sobre essa competência tributária.

1.2 Breve análise histórica do ICM(S) e de suas características constitucionais

Antes disso, e como Paula Celso Bergstrom Bonilha afirma, coexistiam “três sistemas tributários praticamente estanques: o federal, o estadual, e o do município”, com “sobreposições de incidência de impostos sobre a mesma realidade econômica, não obstante a Constituição os quisesse incomunicáveis”.⁴²

O atual ICMS somente começou a ganhar forma, contudo, a partir da Comissão de Reforma à Constituição, que culminou na Emenda Constitucional n. 18, de 1965, na vigência da então Constituição Federal de 1946, com o nome apenas de Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM.

A ideia da referida reforma foi dividir a competência tributária em três categorias econômicas distintas, os impostos incidentes sobre comércio exterior, patrimônio e renda, e produção e circulação.⁴³

Não obstante, o então ICM ainda permanecia com características bastante próximas do antigo IVC. A respeito do tema, Aliomar Baleeiro aduziu que:

⁴¹ Vide art. 160, CF/88.

⁴² BONILHA, Paula Celso Bergstrom. **IPi e ICM: fundamentos da técnica não-cumulativa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 74

⁴³ BONILHA, Paula Celso Bergstrom. **IPi e ICM: fundamentos da técnica não-cumulativa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 76-77.

A EC 18, pretendendo remediar essa contingência daquela realidade, inventou novas normas e formulou o fato gerador de modo diverso, confundindo quase o imposto de consumo e o IVC. Pela Constituição de 1946, o fato gerador do IVC era o contrato de compra e venda, o negócio jurídico no qual figuravam, como vendedores, os comerciantes e produtores, inclusive industriais, só eles”.⁴⁴

Nos dias de hoje, a Constituição Federal de 1988 manteve como hipótese de incidência a circulação de mercadorias e acrescentou alguns serviços, os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, fazendo surgir o ICMS.

A circulação de mercadoria caracteriza-se pela transferência de titularidade jurídica (propriedade) de uma pessoa para a outra.

Não é suficiente a circulação econômica ou física, tal como o deslocamento de uma mercadoria entre dois estabelecimentos de um mesmo contribuinte,⁴⁵ ou mesmo uma retirada temporária da mercadoria do estabelecimento por alguma catástrofe, como uma enchente, ou por circunstância alheia à vontade do contribuinte, como um furto/roubo, ou mesmo um incêndio do estabelecimento comercial.

A mera utilização temporária e onerosa de bens, desde que não haja a transferência da propriedade, em termos jurídicos, como o arrendamento mercantil e o comodato, também não atraem a incidência das normas de incidência do ICMS.

Também escapa à incidência do imposto os bens componentes do ativo permanente da empresa, bem como a integralização de bens de capital destas, ou operações empresariais de fusão, cisão e incorporação.

Para José Eduardo Soares de Melo,⁴⁶ o fato gerador do ICMS é:

o bem corpóreo da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, como é o caso do ativo permanente.

A tributação recai, portanto, sobre a operação de circulação de mercadorias, ou seja, de um ato de comércio, ou da operação de prestação dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, especificados no art. 155, II, da CF/88.

⁴⁴ BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 367.

⁴⁵ A esse respeito, vide o Enunciado n. 166 da Súmula da Jurisprudência Dominante do Superior Tribunal de Justiça – STJ: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”

⁴⁶ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 213

O imposto incidirá, ainda, sobre produção, importação, circulação, distribuição e consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica, bem como sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais, não sendo hipótese de não-incidência expressamente prevista na legislação, como é o caso do art. 3º, III, da LC n. 87/96.⁴⁷

Todas essas características do imposto fez com que Roque Antônio Carrazza⁴⁸ definisse o ICMS como tendo cinco materialidades, ou cinco impostos distintos sob um único nome.

O ICMS, ainda, poderá ser seletivo em razão da essencialidade do produto ou do serviço (art. 155, §2º, III, CF), e também é considerado um imposto não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas etapas anteriores do processo, ainda que concretizada em outro estado ou no Distrito Federal (art. 155, §2º, I, CF).

Quanto à essa característica, somente compartilhada com o IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados (art. 153, §3º, II, CF), de competência da União, Alcides Jorge Costa escreveu:

(...) a primeira manifestação da regra da não cumulatividade se deu em 30 de dezembro de 1958, quando a Lei 3.520, que tratava do antigo imposto de consumo, incidente sobre o ciclo da produção industrial, dispôs que, do imposto devido em cada quinzena, fosse deduzido o valor do imposto que, no mesmo período, houvesse incidido sobre matérias-primas e outros produtos empregados na fabricação e acondicionamento dos produtos tributados.⁴⁹

A não-cumulatividade prevista pela Constituição Federal de 1988 é uma característica que tem por finalidade gerar uma certa dinâmica ao imposto, e tem por escopo minimizar o impacto econômico-financeiro do tributo sobre o consumidor final, de maneira a manter o preço dos produtos correspondentes à realidade.

A supressão da não-cumulatividade terminaria por fazer o imposto incidir em cascata, ou seja, quem está numa posição mais ao final da cadeia produtiva terminaria

⁴⁷ Art. 3º O imposto não incide sobre:

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 37.

⁴⁹ COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 6.

por pagar um imposto sobre o valor total do produto, acarretando um indesejado e artificial aumento no valor final das mercadorias destinadas ao consumidor.

O direito-dever de crédito, decorrente da não-cumulatividade do imposto (i) decorre diretamente do texto constitucional; (ii) não pode ser limitado pelo legislador infraconstitucional; (iii) surge com a realização da operação tributável em benefício do adquirente, a partir do que (iv) o adquirente passa a deter título jurídico de crédito contra o vendedor.⁵⁰

Há que se destacar como característica do ICMS, ainda, a partição constitucional do produto de sua arrecadação entre os estados de origem e de destino da mercadoria, nos termos do art. 155, §2º, VII e VIII, da Constituição Federal.

Além disso, suas alíquotas internas são fixadas por lei estadual, não podendo ser inferiores àquelas previstas para operações interestaduais (art. 155, §2º, VI, da CF), ao passo que as alíquotas externas e interestaduais são determinadas por resolução do Senado Federal, nos termos do Art. 155, §2º, IV, da CF.

Em que pese fazer parte da competência tributária dos estados-membros e do DF, toda essa gama de características do ICMS denota um imposto nacionalizado, revelando que a concessão de qualquer benefício por parte de determinado estado da federação tem a capacidade de causar consequências econômico-financeiras na arrecadação dos demais.

Dessa forma, previu a Constituição Federal, em seu art. 155, §2º, XII, “g”, que qualquer isenção, benefício ou incentivo fiscal somente poderia ser concedido ou revogado pelos estados mediante regras previamente definidas em Lei Complementar.

Trata-se da LC n. 24/75, que previu o quórum da unanimidade da deliberação de todos os estados no âmbito do CONFAZ e cujo descumprimento reiterado originou a denominada guerra fiscal do imposto, tratada no tópico seguinte, e tema de fundo da LC n. 160/17 estudada no presente trabalho.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 328-329.

1.3 A guerra fiscal do ICMS: breve histórico e definição

No sistema federativo brasileiro, a competência tributária abrange, como consectário lógico, a competência para a instituição de benefícios fiscais e exonerações tributárias.⁵¹

Para tanto, bastaria, em regra, a edição de lei específica pelo ente tributante competente.⁵²

Entretanto, as características constitucionais do ICMS, especialmente a da não-cumulatividade e a da partilha do seu produto da arrecadação entre os estados, nas operações interestaduais, faz com que a concessão de qualquer vantagem por um determinado estado tenha a capacidade de influenciar diretamente na arrecadação tributária do imposto dos demais.

Isso demonstra que, no que pese se tratar de um imposto estadual, trata-se de um imposto de perfil nacional, no sentido de que há uma inter-relação entre o imposto cobrado por cada ente estadual, irradiando consequências para além das fronteiras de seus territórios.

Essa constatação fez com que Roque Antônio Carrazza⁵³ escrevesse que:

é ponto pacífico que o ICMS é um imposto de feições nacionais, ou se preferirmos, de vocação nacional. Nesse particular, ele muito se assemelha ao IVA europeu, ao imposto sobre valor agregado.

É importante destacar que nem todos os países adotam esse modelo de tributação.

A Austrália e a Índia, por exemplo, adotam um IVA estadual e federal. A Alemanha, por sua vez, adota um IVA único, porém é legislado e cobrado de forma compartilhada.

O perfil nacional do ICMS também é reconhecido pela jurisprudência,⁵⁴ evidenciando que o tratamento do imposto não está limitado apenas à legislação de cada estado-membro.

⁵¹ José Souto Maior Borges assevera que “No poder de tributar se contém o poder de eximir, como o verso e o averso de uma medalha”. BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 30

⁵² Vide art. 150, §6º, da Constituição Federal.

⁵³ CARRAZZA, Roque Antônio. In: XXVI CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO: INCENTIVOS FISCAIS E DIREITO DE CRÉDITO. **Revista de Direito Tributário**, n. 199, 2012, p. 24

Com efeito, o referido tributo se submete a própria Constituição Federal, assim como à legislação geral de caráter nacional, que traz as regras gerais desse imposto.⁵⁵

Trata-se de uma inegável limitação de competência tributária trazida pela própria Constituição Federal, cujo escopo é a manutenção do sistema federativo brasileiro, que, diga-se, constitui cláusula pétrea.⁵⁶

Esse fato, inclusive, faz com que a doutrina entenda que, ao contrário do que ocorre com os demais tributos, a competência tributária para instituição do ICMS seja obrigatória.^{57/58}

Ainda a fim de manter a coerência decorrente desse perfil nacional do imposto bem como a garantia do pacto federativo, a CF/88 prescreveu vedações para que isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS concedidos por um determinado estado-membro influencie nas receitas dos demais, remetendo à necessidade de edição de uma Lei Complementar para regular a forma como estes benefícios/incentivos pudessem ser concedidos ou revogados pelos estados.⁵⁹

Trata-se da LC n. 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional, e que previu a necessidade de edição de convênio aprovado por deliberação unânime dos estados, no âmbito do CONFAZ, para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, e de 4/5 (quatro quintos) para sua revogação,⁶⁰ em reunião onde estejam presentes representantes da maioria dos estados-membros, sob a presidência do representante da União.⁶¹

⁵⁴ Nos termos de julgado do STF: “as normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações” (ADI 2377 MC, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 22/02/2001, DJ 07-11-2003 PP -00081 EMENT VOL-02131-02 PP-00367 RTJ VOL-00191-03 PP-00848).

⁵⁵ Vide art. 146 e 146-A, da CF.

⁵⁶ Vide art. 60. § 4º, I, da CF.

⁵⁷ “As pessoas políticas, conquanto não possam delegar suas competências tributárias, por força da própria rigidez constitucional, são livres para delas se utilizarem ou não”. CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 723.

⁵⁸ Paulo de Barros Carvalho assim destacou: “(...) a competência tributária é exercida por intermédio de lei (ordinária ou, excepcionalmente, complementar) e ela é, de modo geral, facultativa, vale dizer, o ente público é livre para instituir o tributo que lhe foi conferido pela Lei Maior. A única exceção a esse característico traço do exercício da competência refere-se ao ICMS, pois que, pelas regras próprias, os Estados e o Distrito Federal estão obrigados a implantar e a arrecadar a exação, em decorrência do que dispõe o artigo 155, da Lei Suprema (...)”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 253.

⁵⁹ Vide o art. 155, §2º, XII, g da CF.

⁶⁰ O estabelecimento de quórum menos rigoroso para este último caso pode ser justificada por excerto da exposição de motivos da lei, onde se observa que “(...) tal mecanismo permite que as isenções concedidas por um Estado e que estejam prejudicando os demais, venham a ser revogadas, independente do acordo deste Estado”.

⁶¹ Vide arts. 1º e 2º da LC n. 24/75.

A referida LC constituiu uma tentativa inicial de pôr fim à guerra fiscal que já se apresentava, inclusive, ainda antes da instituição do ICMS - quando ainda vigorava o extinto IVC, nos idos de 1920, perpassando pelo então ICM, na década de 1960.

Pela sua importância histórica, transcreve-se o seguinte excerto da mencionada exposição de motivos da LC n. 24/75 – assinada por Antônio Delfim Netto, então Ministro da Fazenda:

Dessa forma, a implantação do ICM tinha por objetivo, entre outros, a eliminação das disputas tributárias entre os Estados, que tinham por fim obter a localização de atividades econômicas em seus territórios. Com a competência dos Estados de legislar sobre este tributo, verificou-se, no entanto, que existe uma aparente contradição entre o sistema Federativo e o imposto de circulação de mercadorias. Tal afirmativa é confirmada pelo fato de que, apesar das proibições legais, foram concedidas isenções e outros favores fiscais, visando facilitar a localização de atividade produtivas nos territórios de cada Estado ou criando verdadeiras barreiras alfandegárias entre Estados. Tal situação é incompatível não somente com o regime federativo, como também com o próprio sistema tributário criado, que pretende fazer com que as atividades exercidas por qualquer agente, em qualquer parte do Território Nacional, tenha um tratamento igual, ressalvados, evidentemente, os casos de interesse nacional, em que o próprio Governo Federal tem a iniciativa de discriminar a favor dos menos favorecidos.

O número de benefícios fiscais e o valor desses benefícios concedidos unilateralmente pelos Estados, tem trazido problemas de natureza econômica, pela localização inadequada e distorcida de atividades econômicas e problemas financeiros para o próprio poder concedente, que se vê exaurido em seus recursos e em condições de cobrar o tributo das empresas a quem ele próprio concedeu os benefícios fiscais.

O Ministério da Fazenda tem procurado, através de reuniões sucessivas com os Secretários de Fazenda dos Estados, fazer com que as isenções sejam de caráter geral e aprovadas por todos os Secretários presentes às reuniões. Da mesma forma tem-se procurado eliminar todas as isenções unilateralmente concedidas, de tal forma que os objetivos da implantação do imposto de circulação de mercadorias sejam totalmente atingidos.

O sucesso dessas reuniões tem sido bastante significativo. Torna-se, no entanto, necessário formalizar o sistema já existente e rever também todas as isenções unilaterais sem ferir direitos adquiridos ou situações juridicamente perfeitas e acabadas. É importante observar que os Secretários de Fazenda de todos os Estados participaram da discussão e elaboração do anteprojeto de Lei Complementar ora apresentado, e que foram unânimes em afirmar que a aprovação deste anteprojeto é uma medida saneadora e que propiciará maior ordem ao sistema tributário, eliminando as distorções provocadas pelas isenções concedidas unilateralmente. (...)

Em seu parágrafo 2º, o artigo 2º do anteprojeto estabelece o mecanismo de decisão das reuniões convocadas para celebração de convênios, bem como o mecanismo para a revogação total ou parcial dos mesmos. De acordo com esse dispositivo, a concessão dos

benefícios dependerá da decisão unânime dos Estados representados. A unanimidade prevista é importante, porque permite a qualquer Estado que venha a ser prejudicado com uma determinada isenção se colocar contra ela, de forma que não se torne possível a sua efetivação.⁶²

Não obstante o advento da legislação complementar, a regra constitucional e legal para a concessão dos benefícios/incentivos fiscais de ICMS permaneceu sendo flagrantemente desrespeitada pela maior parte dos estados, no afã de atrair investimentos produtivos de empresas para seus respectivos territórios.

A partir da segunda metade da década de 90, com o retorno do investimento estrangeiro nos países da América Latina e a estabilização da moeda nacional, houve uma intensificação da disputa fiscal entre os estados para atração de investimentos para seus respectivos territórios, especialmente para atração de investimentos e novas fábricas da indústria automotiva.⁶³

A questão prática da coexistência de normas que concediam benefícios/incentivos fiscais unilateralmente e a legislação da matéria levou Ricardo Varsano a defender que “Os 22 anos de vigência e inobservância da Lei Complementar 24/75 autorizam a conjectura de que os estímulos prevalecem sobre as disposições legais que coíbem a guerra fiscal”.⁶⁴

Esse fenômeno da guerra fiscal levou a muitos estudiosos do tema a se debruçarem acerca de suas causas e consequências para os agentes no ambiente fiscal brasileiro.

Gilberto Bercovici,⁶⁵ ao tratar do tema, aduziu que a “guerra fiscal” seria um reflexo da falta de cooperação no federalismo brasileiro, resultante da ausência de uma

⁶² Exposição de motivos da LC n. 24/1975. Anexo I, p. 24- 27, extraída do “Dossiê PLP 32 – 1974”, que deu origem à referida LC. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarnetgra?codeor=1233855&filename=Dossie+-PLP32/1974> Acesso em: 17 out. 2017.

⁶³ “The financial difficulties faced by states during the economic crisis in the 80s kept the fiscal war at a low level until the mid 90s, as a result of the lack of investments. The competition only took on more aggressive features in the second half of the 90s, driven by the return of foreign investment in Latin America from the end of the 80s, and of internal investment – a consequence of monetary stabilization in 1994. Some states began to use several tax incentives to attract companies from the automotive sector. (...) Then, states also intensified competition to attract commercial ventures offering ICMS credits not actually corresponding to previous acquisitions of inputs, so-called awarded or presumed credits”. GUERREIRO, Fátima; BARATTO, Gedalva. Aspects of subnational taxation in Brazil. Forum of Federations: the global network on Federalism and Devolved Governance. **Occasional Paper Series**, n. 12, p.43-45.

⁶⁴ VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1997, p. 9.

⁶⁵ BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 183.

política de desenvolvimento nacional. O lado perverso da guerra fiscal, ainda segundo Bercovici,⁶⁶ seria justamente a perda de receitas para o país.

Sérgio Roberto Rios do Prado assinala que “Dada a total impossibilidade de os governos estaduais articularem-se para negociar com os agentes privados; o resultado final do processo, após sucessivas ‘rodadas’ de ofertas competitivas envolve um custo fiscal máximo para o país”.⁶⁷

Kiyoshi Harada, por sua vez, destaca que, embora seja justificável e bem quisto em nível teórico, o incentivo fiscal, na prática, seria prejudicial à justiça fiscal. Entende que “seria preferível sua substituição por subvenções que se traduzissem, realmente, em uma política transparente, onde os benefícios outorgados pudessem ser levantados e quantificados para conhecimento dos contribuintes em geral”.⁶⁸

Ives Gandra Martins,⁶⁹ tem a opinião de que a guerra fiscal atende principalmente aos interesses das empresas, sendo perversa à economia nacional e à concorrência, inclusive no que diz respeito aos empreendimentos instalados anteriormente no mesmo estado incentivador, e que não poderão usufruir do mesmo benefício.

Para José Roberto Afonso, a guerra fiscal do ICMS é a faceta que mais se destaca no desequilíbrio do referido imposto, pois diminui a receita tributária, desorganiza a competitividade interna, com relevantes prejuízos à livre concorrência entre os contribuintes, e agrava a injustiça social,⁷⁰ chegando-se a um paradoxal ponto de equilíbrio “no fundo do poço” (*race to the bottom*).⁷¹

⁶⁶ “O processo de concessão de incentivos fiscais estaduais caracteriza-se pelo desperdício de dinheiro público, pois os possíveis ganhos em bem-estar não se comparam aos custos econômicos da atração dos investimentos e aos custos sociais da diminuição da atividade econômica nos Estados ‘perdedores’” (BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.)

⁶⁷ PRADO, Sérgio Roberto Rios do. Guerras fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. **Revista Economia e Sociedade**, v. 13, IE-Unicamp/SP, 2000, p. 9.

⁶⁸ HARADA, Kiyoshi. A Constituição de 1988 e os privilégios fiscais no âmbito municipal. **Direito tributário atual**, v. 10, p. 2697. São Paulo: Resenha Tributária, 1990. No mesmo sentido, TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 327-344 e CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 347-354.

⁶⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grandes questões atuais do direito tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 16. São Paulo: Dialética, 2012, p. 199.

⁷⁰ “A guerra fiscal do ICMS deve ser a sua faceta mais marcante do desequilíbrio do imposto porque faz minguar a receita tributária (ainda mais depois que literalmente todos os estados passaram a conceder

Gedalva Baratto e Fátima Guerreiro, assim se pronunciaram acerca da questão:⁷²

(...) This VAT-type tax has been used by subnational governments in Brazil since 1967. Its interstate rates, combined with a mixed origin and destination system have provided a favourable environment for a fiscal war among states. The model in force has led to fiscal wars, in which fiscal benefits have been offered in order to attract private investments, a practice that has continued with higher or lower intensity since the mid 90s. Considering that in aggregate terms, ICMS is Brazil's biggest tax, with the largest share of state taxes and the highest absolute of collection among all taxes, in Brazil, it seems that the centralization of this tax by the federal government is not a feasible alternative to this 'race to the bottom'. In addition, the states do not wish to renounce part of their autonomy over their main tax in favour of harmonization, restricting the possibility of awarding unilateral benefits, without the guarantee that the central government will fund regional development policies and compensate probable losses."

Não obstante as nefastas consequências que advém ao reboque da guerra fiscal do ICMS, há importantes vozes na doutrina⁷³ que defendem a concessão desses

incentivos fiscais), desarranja a competitividade interna (ao fazer com que produtos iguais tenham custos, lucros e preços diferentes, constitui a forma mais grave de intervencionismo estatal na livre concorrência) e ainda agrava a injustiça social (uma vez que a grande maioria dos bens incentivados deve pesar mais no consumo das famílias mais abastadas do que as mais pobres)" (AFONSO, José Roberto. ICMS: diagnóstico e perspectivas. In: REZENDE, Fernando (Org.). **O federalismo brasileiro em seu labirinto: crise e necessidade de reformas**. Rio de Janeiro: FGV, 2013, p. 204)

⁷¹ "Chama-se a atenção que a pior faceta da guerra fiscal não passa pela tributação em si, nem mesmo em minar a receita efetiva e as finanças estaduais, mas a grave distorção que impõe a livre concorrência no País. Como é um incentivo que afeta diretamente o nível de preço, e permite uma arbitrariedade ao infinito, plantas iguais, suportam um ônus de carga diferente dependendo do local em que for instalada e das vantagens que conseguiram angariar do Estado numa negociação individualizada – e, na maioria das vezes, nada pública. Talvez não haja uma forma de intervenção estatal tão aguda na economia porque distorce totalmente as condições de concorrência. Foi criada uma lógica perversa: muitos empreendedores, mesmo que talvez preferissem evitar o risco de um benefício irregular, são compelidos à guerra fiscal simplesmente se seu concorrente conseguir uma vantagem fiscal que o deixe em melhor condição para competir. Neste contexto, por opção ou falta dela, por atração ou por reação, a guerra fiscal do ICMS se tornou uma prática universal e chegou perto de provocar um equilíbrio contraditório: quando todos os estados concedem benefícios, de uma ou de outra forma, e quando todos os investidores produtivos acabam sendo incentivados, de certa forma se chegou a um equilíbrio, entretanto, 'no fundo do poço' (tomando emprestada a expressão *racetothebottom*, comum na literatura internacional sobre a matéria)" (AFONSO, José Roberto. ICMS: diagnóstico e perspectivas. In: REZENDE, Fernando (Org.). **O federalismo brasileiro em seu labirinto: crise e necessidade de reformas**. Rio de Janeiro: FGV, 2013, p. 212)

GUERREIRO, Fátima; BARATTO, Gedalva. Aspects of subnational taxation in Brazil. Forum of Federations: the global network on Federalism and Devolved Governance. **Occasional Paper Series**, n. 12, p.2.

⁷³ No mesmo sentido, Gedalva Baratto e Fátima Guerreiro assim sintetizaram: "Clélio Campolina Diniz et al (2007) admit that 'The effort of states as well as inter-regional competition led to different fiscal war mechanisms aimed at attracting investments' and that these mechanisms worked [more] in the industrial decentralization process, to whose logic 'dictated by the market were added different regional state efforts through its own mechanisms and promotion'. However, the authors also point out the expressive shift in the relative position of states and region between 1970 and 2004. Diniz et al also draw attention to the

incentivos, uma vez que conseguem identificar consequências positivas nessa conduta por parte dos entes estaduais, como por exemplo no desenvolvimento sócio-econômico de regiões do país menos favorecidas.

Com efeito, a resistência por parte dos entes federativos em permanecer concedendo benefícios unilaterais poderia ser explicada em razão desses efeitos econômicos benéficos que são capazes de advir através dessa prática.^{74/75}

Estudos da Rosenberg & Associados⁷⁶ e da Fundação Getúlio Vargas – FGV,⁷⁷ apontam que os incentivos fiscais concedidos unilateralmente pelos estados e pelo Distrito Federal produziram consequências positivas sobre o PIB estadual e nacional no período analisado, bem como contribuiu para a redução das desigualdades regionais.

Todas essas opiniões acima destacadas levam a concluir que a questão da guerra fiscal do ICMS ainda gera bastante controvérsia na doutrina, mas sobre alguns pontos parece haver um relativo consenso, como a perda arrecadatória para os estados,

increase ‘of the Northern region share in the national manufacturing activity from 0.7% to 4.9%, the Northeastern region from 5.7% to 8.5%, the South from 12% to 20.1% and the Central West from 0.8% to 3.6%.’ They also point out the ‘reduction in the Southeast region position, from 80.8% to 62.8%, led by the reduction in São Paulo from 58.1% to 43.2% and Rio de Janeiro from 15.7% to 8.1%. However, Minas Gerais and Espírito Santo increased their shares.’ They still stress that regions should not be treated homogeneously, as they are heterogeneous and thus, incentives should be offered differently, according to a new regionalization process. (...)”. GUERREIRO, Fátima; BARATTO, Gedalva. Aspects of subnational taxation in Brazil. Forum of Federations: the global network on Federalism and Devolved Governance. **Occasional Paper Series**, n. 12, p.56.

⁷⁴ Segundo VARSANO, “Os 22 anos de vigência e inobservância da Lei Complementar 24/75 autorizam a conjectura de que os estímulos econômicos prevalecem sobre as disposições legais que coíbem a guerra fiscal”. (VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1997, p. 9)

⁷⁵ Gedalva Baratto e Fátima Guerreiro assim sintetizaram: “Clélio Campolina Diniz et al (2007) admit that ‘The effort of states as well as inter-regional competition let to different fiscal war mechanisms aimed at attracting investments’ and that these mechanisms worked [more] in the industrial decentralization process, to whose logic ‘dictated by the market were added different regional state efforts through its own mechanisms and promotion’. However, the authors also point out the expressive shift in the relative position of states and region between 1970 and 2004. Diniz et al also draw attention to the increase ‘of the Northern region share in the national manufacturing activity from 0.7% to 4.9%, the Northeastern region from 5.7% to 8.5%, the South from 12% to 20.1% and the Central West from 0.8% to 3.6%.’ They also point out the ‘reduction in the Southeast region position, from 80.8% to 62.8%, led by the reduction in São Paulo from 58.1% to 43.2% and Rio de Janeiro from 15.7% to 8.1%. However, Minas Gerais and Espírito Santo increased their shares.’ They still stress that regions should not be treated homogeneously, as they are heterogeneous and thus, incentives should be offered differently, according to a new regionalization process. (...)”. GUERREIRO, Fátima; BARATTO, Gedalva. Aspects of subnational taxation in Brazil. Forum of Federations: the global network on Federalism and Devolved Governance. **Occasional Paper Series**, n. 12, p.56.

⁷⁶ ROSENBERG & ASSOCIADOS. **Importância dos incentivos fiscais regionais para o desenvolvimento econômico-social**: estudo preparado para a Adial Brasil. 4. dez./2009, p. 14. Disponível em: <<http://www.adialbrasil.com.br/adial/anexo/propostas/1311368724973/ADIALrelatoriov9.doc>>. Acesso em: 11 out. 2017

⁷⁷ FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Impactos socioeconômicos da suspensão de inventivos fiscais**. Produto 2 A: Relatório Final (Impactos Socioeconômicos I dos Incentivos Fiscais Estaduais). Federação das Indústrias do Estado de Goiás – FIEG. Rio de Janeiro, 2011

deterioração da livre concorrência no país e a insegurança jurídica para os contribuintes que gozam ou gozaram dos benefícios concedidos irregularmente.

Com efeito, não há dúvidas de que sempre pesará sobre estes a questão acerca da suspensão do benefício concedido unilateralmente, correndo o risco de litigar contra o próprio estado concedente, assim como uma batalha diuturna em face dos demais estados, que costumam glosar os créditos decorrentes de incentivos dessa natureza.

Há ainda o incremento do risco em se investir no país, afastando os empresários interessados, ou aumentando os custos envolvidos nas operações, a fim de se assegurarem dos risco da reversão dos benefícios.

Como defende Eurico de Santi,⁷⁸ os maiores prejudicados com a guerra fiscal seriam justamente os contribuintes, que seriam mobilizados e iludidos pelos incentivos concedidos de maneira inconstitucional, embora possa ser constatado que eventualmente um ou outro estado tenha logrado obter benefícios com sua existência.^{79/80}

No capítulo seguinte passar-se-á a analisar o importante papel que o Supremo Tribunal Federal teve com a consolidação da jurisprudência acerca da inconstitucionalidade dos benefícios/incentivos concedidos unilateralmente, conferindo as bases jurídicas para a edição da LC n. 160/17, objeto do presente trabalho.

⁷⁸ “Guerra fiscal contra quem? Nessa tática de guerrilha é o contribuinte quem cai e sofre no campo de batalha: os Estados seduzem com incentivos ilegais que mobilizam os contribuintes para seus territórios, mas os outros Estados buscam cassar os efeitos de tais incentivos, normalmente relativos ao direito ao crédito de ICMS, causando dano direto aos contribuintes. Ou seja, na prática dessa guerra fiscal quem sempre sai perdendo é o contribuinte que fica iludido por ilegalidades patrocinadas pelos próprios Estados que fomentam a insegurança jurídica e subjugando o contribuinte a enfrentar juridicamente, ao mesmo tempo, o Estado que concede o benefício ilegal e o Estado que glosa o mesmo benefício em nome da legalidade. (...)” (EURICO DE SANTI apud RIBEIRO, Leonardo Alcântara. **A guerra fiscal do ICMS sob uma perspectiva de competição tributária**. São Paulo: Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas – DIREITO GV, 2010, p. 12.)

⁷⁹ VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1997, p.9-12.

⁸⁰ A esse respeito, Gedalva Baratto e Fátima Guerreiro aduzem não ser possível quantificar precisamente o impacto da guerra fiscal nos estados, uma vez que estes fazem de tudo para manter em segredo: “The cost of fiscal war cannot be precisely quantified. The states do their sums, but there is not a converging calculation method, as each state’s data on the matter are not published. Muck to the contrary, agreements with companies tend to be almost ‘secret’. This makes it difficult to understand the transition to new interstate rates, as well as to set a possible desired compensation in way of federal government funding. The lack of agreement in both cases seems to be an insurmountable obstacle in approving the ICMS reform. (...)”. GUERREIRO, Fátima; BARATTO, Gedalva. Aspects of subnational taxation in Brazil. Forum of Federations: the global network on Federalism and Devolved Governance. **Occasional Paper Series**, n. 12, p.55.

CAPÍTULO 2 – O STF E A GUERRA FISCAL DO ICMS

2.1 Histórico da jurisprudência do STF

O Supremo Tribunal Federal é, por excelência, o Tribunal da Federação Brasileira, bem como o Guardião da Constituição⁸¹ da Constituição Federal. A esse Tribunal cabe identificar os eventuais excessos legislativos, podendo declarar inconstitucionais leis ou atos normativos estaduais que estejam em desacordo com a Constituição, bem como proteger o pacto federativo, uma das cláusulas pétreas da nossa Constituição.⁸²

A questão da guerra fiscal posiciona-se exatamente no âmbito de circunscrição dessa dupla proteção a cargo do STF, uma vez que esta decorre da concessão de incentivos fiscais ao arripio da Constituição, bem como põe em risco o pacto federativo existente entre os entes federados.

Nesse contexto, os entes estaduais que se julgavam prejudicados com a guerra fiscal ajuizaram Ações Diretas de Inconstitucionalidade – ADIs junto ao Tribunal, a fim de fazer cessar esses benefícios/concessões concedidos unilateralmente.

No cumprimento de sua incumbência constitucional, o STF há muito vem declarando a inconstitucionalidade dessas leis ou atos normativos editados pelos estados que concedem isenções e benefícios fiscais em desconformidade com o procedimento previsto na Constituição Federal e na LC n. 24/75.

Na vigência do atual Diploma Constitucional, essa postura do STF teve início em 27 de setembro de 1989, quando o plenário do Tribunal deferiu medida liminar, posteriormente confirmada⁸³ no ano de 1996, na ADI-MC 84/MG (Relator Ministro Sydney Sanches, Pleno, DJ 6.10.1995).

Nesse julgamento, o Tribunal entendeu por suspender a eficácia de normas da Constituição de Minas Gerais que estabeleciam a não-incidência de ICMS sobre

⁸¹ Vide art. 102, I, “a” e “f”, da CF/88.

⁸² Vide art. 1º e 60, §4º, I, da CF/88.

⁸³ No julgamento do mérito da referida Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI n. 84/MG, Rel.: Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 15/02/1996, DJ 19/04/1996, a Corte entendeu haver “manifesta afronta, pelos dispositivos impugnados, à norma do 155, par. 2., XIII, g, da Constituição Federal, a qual, ao reservar à lei complementar a regulamentação da forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados, na verdade, consagrou o convênio, celebrado pelos estados e pelo Distrito Federal, previsto na lei complementar em causa, como o único meio pelo qual poderão ser instituídas a não-incidência, a incidência parcial e a isenção do ICMS”.

encargos financeiros incorporados ao valor da operação em vendas a prazo, saídas de leite *in natura* para consumo em operações internas, assim como isenção para microempresa.

No ano de 2015, o STF manteve o entendimento no julgamento da ADI 4481/PR.⁸⁴ No bojo da referida ação direta, o Tribunal analisou a Lei n. 14.985/2006 do Estado do Paraná, que previa o parcelamento do ICMS em até quatro anos, sem o pagamento de juros ou correção monetária, bem como a concessão de créditos fictícios de modo a reduzir artificialmente o valor do imposto.

O Ministro-relator, Luís Roberto Barroso, manifestou-se pela procedência dos pedidos da ADI, com a consequente declaração de inconstitucionalidade de dispositivos da citada legislação paranaense.

Em seu voto, destacou ser inconstitucional “a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos a ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos da LC n. 24/1975, afronta o art. 155, §2º, XII, “g”, da CF”,⁸⁵ uma vez que “a razão de ser da referida exigência consiste na preservação do equilíbrio da tributação entre os entes da Federação, dada a relevância do regime de ICMS para a manutenção da harmonia do pacto federativo”.⁸⁶

No mesmo sentido, pronunciou-se o STF na ADI 4276/MT, rel. Min. Luiz Fux, ADI 4152/SP, rel. Min. Cezar Peluso, e ADI 3702/ES, rel. Min. Dias Toffoli.

A judicialização das questões relacionadas à guerra fiscal de ICMS teve um significativa repercussão nos estados-membros quanto à forma de concessão desses benefícios.

⁸⁴ EMENTA: I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, G, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS. 1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar n. 24/75. 2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio. 3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica. 4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento. (ADI n 4481/PR. Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO. Tribunal Pleno. Data do julgamento: 11/03/2015. DJe 092 DIVULG 18/08/2015 PUBLIC 19/05/2015)

⁸⁵ Idem.

⁸⁶ Idem.

Com efeito, para evitar o julgamento de procedência dos pedidos constantes das ADIs, os Governadores passaram a revogar as respectivas leis pouco antes de sua apreciação pelo STF.

Com isso, o tribunal julgava as ações prejudicadas⁸⁷ e, na sequência, esses Governadores reeditavam o mesmo benefício por intermédio de outro ato normativo similar ao inicialmente impugnado.

Nesse sentido, assim sintetizou Gedalva Baratto e Fátima Guerreiro:⁸⁸

(...) However, according to Luciano Garcia Miguel (p. 162) '(...) federative units are extremely agile in granting, altering and revoking benefits awarded. Often, the benefit object of the lawsuit is changed or replaced by another similar benefit.' (...) On the 5th of September 2011, journalist Marta Watanabe wrote in the Valor Econômico newspaper that amongst the six states that had ICMS incentives judged to be unconstitutional by the Supreme Court in June 2011, four gave fiscal incentives again without Confaz's approval. Espírito Santo and Pará gave fiscal incentives again, without approval by Confaz. Rio de Janeiro and Mato Grosso do Sul (MS) re-established at least part of the contested benefits. (...)

Diante dessa situação, o STF modificou o seu entendimento processual a respeito da questão da perda do objeto das ADIs, e passou a admitir a apreciação da ação mesmo que a legislação já estivesse revogada por lei posterior de conteúdo semelhante,⁸⁹ mantendo seu entendimento pela inconstitucionalidade da concessão unilateral dos benefícios de ICMS.

Esse posicionamento da Corte em restringir cada vez mais e sob qualquer forma artilosa de concessão de benefícios/incentivos fiscais unilateralmente, levou Afonso, Fuck e Szelbracikowski, a defender que a jurisprudência do STF sobre o tema revela que

a prodigalidade de leis estaduais – estimulada por ampla criatividade institucional – tornou a Corte infensa a quaisquer formas de benefício do ICMS concedido sem autorização do convênio, bem como à concessão de isenção, à redução de base de cálculo e à dispensa de pagamento; redução de alíquota; crédito presumido; prazos especiais de pagamento e redução da correção monetária; cancelamento de notificações fiscais e devolução de valores recolhidos ao erário;

⁸⁷ QO na ADI 1296/PE. Relator(a): Min. CELSO DE MELLO. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Data do julgamento: 21/09/1995. DJ 01/08/2003 PP-00099 EMENT Vol 02117-20 PP - 04139

⁸⁸ GUERREIRO, Fátima; BARATTO, Gedalva. Aspects of subnational taxation in Brazil. Forum of Federations: the global network on Federalism and Devolved Governance. **Occasional Paper Series**, n. 12, p.58.

⁸⁹ Vide ACO 541/DF, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, DJ de 30/06/2006.

hipóteses expressas de não incidência, ainda que justificadas em caráter extrafiscal, como estímulo ao emprego de idosos ou de egressos do sistema penitenciário.⁹⁰

Não obstante a consolidação da jurisprudência do STF, e ao contrário do que se poderia esperar por parte dos estados e DF, o que ocorreu, na prática, foi uma persistente desobediência das prescrições constitucionais e legais acerca da matéria, e mesmo das manifestações recorrentemente emitidas pela Corte constitucional.

A continuidade do ajuizamento das ADI's questionando os benefícios fiscais concedidos irregularmente fez com que, no âmbito do STF, houvesse surgido uma Proposta de Súmula Vinculante, a PSV n. 69, ainda em tramitação, e que teve uma relevante importância para o sucesso da aprovação da LC n. 160/17, conforme passar-se-á a discorrer nos tópicos seguintes.

Antes, é necessário discorrer acerca da nova postura assumida pelo STF, nas ADIs 429/CE e 4481/PR, onde STF passou a reconhecer a necessidade de modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade nessas ações, para ressaltar a segurança jurídica e o princípio da confiança que embasaram a conduta dos contribuintes, e que também teve sua parcela de contribuição para formar as bases jurídicas para a aprovação da LC n. 160/17.

2.2 A recente postura do STF: a modulação dos efeitos da decisão

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sempre ter sido firme no sentido de se declarar a inconstitucionalidade das leis e atos normativos estaduais que concedessem benefícios, isenções e incentivos fiscais unilateralmente, sem o prévio convênio do CONFAZ, não é exatamente uma novidade.

O que se procura destacar no presente tópico, no entanto, é uma novidade relativamente recente que passou a adotar o STF em alguns julgados acerca da matéria.

Trata-se dos julgamentos no bojo das ADIs 429/CE⁹¹ e 4481/PR. No julgamento das referidas ADIs, o STF modulou os efeitos de sua decisão de inconstitucionalidade

⁹⁰ AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Constitucionalidade das convalidações de incentivos fiscais acordadas entre os estados. **Revista Opinião Jurídica**, v. 14, n. 18, 2016, Unichristus – Qualis B. 2 – 2016, p. 238.

⁹¹ ADI 429/CE. Rel. Min. Luiz Fux. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Data do julgamento: 20/08/2014. Data da publicação: DJe 213 DIVULG 29-10-2014 PUBLIC 30-10-2014.

para produzir eficácia a partir do julgamento, ou seja, conferiu eficácia *ex nunc* a essa sua decisão, alterando sua posição até então estabelecida.

Até o ano de 2014, a jurisprudência do Supremo Tribunal era consolidada no sentido de não se admitir “a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em caso de leis estaduais que instituem benefícios sem o prévio convênio exigido pelo art. 155, parágrafo 2º, inciso XII, da Constituição Federal”.⁹²

Essa vedação à concessão de efeitos prospectivos às decisões da Corte Constitucional fundamentava-se, basicamente, em razão de que “a modulação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade no presente caso consistiria, em essência, incentivo à Guerra Fiscal, mostrando-se, assim, indevida”.⁹³

Na ADI 4481/PR, no entanto o Tribunal considerou que “a norma em exame vigorou por oito anos, com presunção de constitucionalidade, de modo que a atribuição de efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto e um impacto injusto para os contribuintes”.⁹⁴

Nos termos do voto do Relator, o Ministro Luís Roberto Barroso⁹⁵, a referida modulação decorreria de uma ponderação “entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica”.⁹⁶

Assim se pronunciou o Ministro, em seu voto que terminou por ser o vencedor do debate:

18. É certo que a jurisprudência do STF sobre o procedimento a ser observado para o deferimento de benefícios em matéria de ICMS é mais do que conhecida. Não gera surpresa a decisão ora proferida, no sentido da inconstitucionalidade da lei estadual. Por outro lado, a norma em exame vigorou por oito anos, com presunção de constitucionalidade, de modo que a atribuição de efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto e um impacto injusto para os contribuintes.

⁹² ED na ADI 3794/PR. Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Data do julgamento: 18/12/2014. DJe 036 DIVULG 24/02/2015 PUBLIC 25/02/2015. No mesmo sentido: ADI 2345/SC. Relator(a): Min. CEZAR PELUZO; ADI 2906/RJ. Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO e a ADI 1247/PA. Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI.

⁹³ Idem.

⁹⁴ Voto do Relator, ADI 4481, p. 9-10.

⁹⁵ No caso da ADI 4481/PR, ainda, o então relator utilizou-se do art. 12 da Lei n. 9868/1999 para submeter a matéria diretamente ao plenário, sem analisar previamente a medida cautelar pretendida.

Art. 12. Havendo pedido de medida cautelar, o relator, em face da relevância da matéria e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, poderá, após a prestação das informações, no prazo de dez dias, e a manifestação do Advogado-Geral da União e do Procurador-Geral da República, sucessivamente, no prazo de cinco dias, submeter o processo diretamente ao Tribunal, que terá a faculdade de julgar definitivamente a ação.

⁹⁶ Idem.

19. Por isso, registro que a minha sugestão, nesses casos, é de que os relatores procurem se pronunciar sobre o pedido de cautelar no primeiro momento possível, trazendo em seguida a decisão ao plenário para referendo. Não tendo havido deferimento de cautelar, contudo, parece-me difícil afastar a modulação dos efeitos temporais da decisão. (...)”

E conclui:

Observo, por fim, que a modulação, no presente caso, decorre de um juízo de ponderação que não envolve o assim chamado princípio da supremacia da Constituição. A supremacia da Constituição é pressuposto do sistema de controle da constitucionalidade e, por consequência, é imponderável. A ponderação ocorre entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica.⁹⁷ Pelas razões já expostas, entendo que devem prevalecer os últimos princípios, atribuindo-se eficácia a esta decisão a partir da data desta seção.

Com efeito, a despeito da conduta dos estados em conceder benefícios sem prévia anuência do CONFAZ, mesmo contrariamente à jurisprudência consolidada do STF, não se pode ignorar que diversos contribuintes confiaram nos benefícios que lhes foram instituídos por lei que, é oportuno dizer-se, goza da presunção de constitucionalidade até que sobrevenha declaração do Supremo em sentido contrário.

A indistinta declaração de inconstitucionalidade de toda e qualquer isenção, incentivo e benefícios fiscais de ICMS concedidos à revelia da legislação e da Constituição, sem perquirir a necessidade de retroação dos efeitos dessa declaração, pode constituir-se num instrumento para causar impactos sociais e econômicos potencialmente nefastos, levando muitas dessas empresas à falência em face da cobrança retroativa desses créditos tributários.

Nesse sentido, Maria de Fátima Ribeiro pondera que, sem a modulação de efeitos, os estados ver-se-ão compelidos a cobrar, de forma retroativa, o ICMS dos contribuintes que gozaram irregularmente do benefício. Aduziu que “isso acarretará diversos desdobramentos, podendo ocorrer o fechamento de empresas, com reflexos trabalhistas, societários, fiscais entre outros”.⁹⁸

⁹⁷ Nesse sentido: ÁVILA, Ana Paula Oliveira. **Determinação dos efeitos do controle de constitucionalidade: possibilidades e limites**. 2002. (mimeografado).

⁹⁸ RIBEIRO, Maria de Fátima. Guerra fiscal: a súmula vinculante e a cobrança retroativa de tributos e multas. In: QUEIROZ, Mary Elbe (Org.). **Tributação em foco: a opinião de quem pensa, faz e aplica o direito tributário**. 1. ed. Recife: CEAT IPET FOCO FISCAL, 2013, v. 1, p. 461.

Na contramão desse entendimento, Luiz Rogério Sawaya Batista⁹⁹ alega que diante da pujante jurisprudência do STF a respeito do tema, seria “questionável a presunção de legitimidade das normas que concedem benefícios fiscais unilaterais, pois, objetivamente, o Poder Legislativo ou Executivo do ente federado não está constitucionalmente autorizado a expedi-la”.¹⁰⁰

É importante destacar-se, ainda, que muitos desses benefícios/incentivos fiscais concedidos unilateralmente trouxe consequências positivas para o desenvolvimento regional dos territórios onde as empresas beneficiárias se instalaram, uma vez que realizaram investimentos proporcionando muitas vezes redução na desigualdade regional.

Esse novo entendimento do STF pode ser visto, ainda, no julgamento da ADI 429/CE, de relatoria do Ministro Luiz Fux.

Na referida ação, relativa a incentivos concedidos pelo Estado do Ceará, foi declarada a inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade, modulando-se os efeitos da decisão para vigorar somente após um prazo de 12 (doze) meses.

A nova postura do STF nesses dois julgados das ADIs 429/CE e 4481/PR tiveram papel de destaque para, juntamente com a PSV n. 69 tratada no tópico subseqüente, consolidar as bases jurídicas para a edição da LC n. 160/17.

Não se pode ignorar que se tratou de um primeiro passo para a Corte Suprema manifestar seu entendimento de concordância com a pacificação do passado relativo aos benefícios/incentivos fiscais concedidos irregularmente, conferindo segurança jurídica para as relações jurídicas entre os diversos agentes envolvidos na “guerra fiscal” - especialmente para os contribuintes.

⁹⁹ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na guerra fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 196-200.

¹⁰⁰ Nesse mesmo sentido, o Ministro Marco Aurélio Melo, também no julgamento da ADI 4481/PR, pronunciou-se: “(...) O que havia quando da publicação da lei? Jurisprudência pacificada do Supremo sobre a inviabilidade da outorga de benefício fiscal, sem o convênio previsto na Carta da República. Mas, não vinga no Brasil o império da lei, vinga no Brasil o critério de plantão, o interesse político, que não é o interesse político institucional, voltado ao avanço, à busca de dias melhores. Editou-se, em um Estado dos mais respeitáveis em termos de cultura, uma lei que, de forma escancarada – tanto que a decisão quanto à matéria de fundo mostrou-se unânime, não houve voz dissonante –, menosprezando inúmeros pronunciamentos do Supremo, implicou a guerra fiscal. (...)”.

2.3 A PSV n. 69: as bases jurídicas para a aprovação da Lei Complementar n. 160/2017

A consolidação da jurisprudência do STF retratada nos itens anteriores, impulsionou no âmbito do Tribunal, no ano de 2012, a elaboração da Proposta de Súmula Vinculante (PSV) n. 69, ainda em tramitação na Corte Constitucional - por ocasião da elaboração do presente trabalho.

A referida PSV possui a seguinte redação:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou se 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.

A Súmula Vinculante é um instrumento de grande relevância introduzido no direito brasileiro pela EC n. 45/2004. Consiste na padronização do entendimento consolidado e repetitivo da Corte Suprema sobre assuntos submetidos a seu crivo, após aprovação de 2/3 dos seus Ministros.

Tem papel na uniformização da jurisprudência da Corte, conferindo celeridade à aplicação do direito nela pacificado, tendo em vista que é obrigatório para todos os demais órgãos do Poder Judiciário, bem como para a Administração Pública direta e indireta, da União, estados, DF e Municípios,¹⁰¹ ensejando o ajuizamento de reclamação constitucional diretamente na Corte, acaso haja o descumprimento do entendimento consolidado na súmula vinculante.¹⁰²

A existência de uma discussão no âmbito da Corte constitucional acerca de uma proposta de súmula vinculante acerca da guerra fiscal transmite uma situação de estabilidade do entendimento do STF, assim confere meios céleres para fazer cessar a concessão de benefícios/incentivos concedidos irregularmente.

¹⁰¹ Esse é o teor do art. 103-A, da Constituição Federal, com a redação conferida pela EC n. 45/2014.

¹⁰² Vide art. 103-A, § 3º, da CF/88.

Segundo Misabel Derzi:

Do ponto de vista jurídico, claro que uma súmula vinculante facilita reclamações por parte dos Estados, em um processo muito mais rápido, diretamente ao STF, se houver novo procedimento inconstitucional por parte do outro Estado concedente do benefício, de forma irregular.¹⁰³

No mesmo sentido, Fernando Facury Scaff destaca que “a aprovação dessa Súmula Vinculante pelo STF tornará a questão ainda mais complexa, com a introdução de uma decisão que terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. Certamente aumentará exponencialmente o número de reclamações perante o STF (Art. 103-A, parágrafo 3º, da CF)”.¹⁰⁴

Brandão Júnior, por sua vez, leciona que a aprovação da PSV n. 69 “poderá configurar, quando muito, um instrumento para dar celeridade ao provimento judicial em cumprimento ao disposto no art. 5º, LXXVIII, CF/88”.¹⁰⁵

Outro importante efeito decorrente da aprovação do Enunciado vinculante em testilha, é que as autoridades administrativas estaduais que porventura editarem atos em desacordo com o referido enunciado ficarão expostas a ações de improbidade administrativa.¹⁰⁶

Os particulares que eventualmente gozarem desses benefícios concedidos irregularmente, por sua vez, ficarão submetidos a ações civis públicas¹⁰⁷ ou populares,¹⁰⁸ bem como os estados de destino das mercadorias ficarão autorizados a glosar o crédito obtido na unidade federada que eventualmente vier a conceder os benefícios ao arrepio da Constituição, da legislação e da Súmula vinculante.

Por todas esses efeitos que advirão da aprovação da PSV acima elencadas, parece não haver dúvidas de que a aprovação da referida PSV n. 69 virá a ampliar as chances de o Judiciário responder de maneira célere e eficaz relativamente às isenções,

¹⁰³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Federação e guerra fiscal à luz dos Tribunais Superiores. In: XVII CONGRESSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. **RDT** n. 121, 2013, p. 22.

¹⁰⁴ SCAFF, Fernando Facury. Guerra fiscal e súmula vinculante: entre o formalismo e o realismo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 18. São Paulo: Dialética, 2014, p. 101.

¹⁰⁵ BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: estados-membros em “guerra fiscal”**. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 233-234.

¹⁰⁶ Nesse sentido, vide os RESp 1225426/SC e 1277917/AP.

¹⁰⁷ Vide RE 576155/DF.

¹⁰⁸ Vide Reclamação 664/RJ.

benefícios e incentivos fiscais concedidos irregularmente, tornando mais rígida as consequências pelo seu eventual descumprimento.

Há outra importante consequência que adveio com a PSV, antes mesmo de se tornar efetivamente um enunciado vinculante, que foi justamente a de transmitir a toda a Administração Pública, aos jurisdicionados e ao Legislativo que o STF pacificou sua jurisprudência acerca da guerra fiscal do ICMS, ou seja, da inconstitucionalidade dos benefícios concedidos unilateralmente pelos estados, não havendo mais espaço para discussão.

É possível que a essa PSV,¹⁰⁹ em linha com o decidido nos julgamentos mais recentes do STF nos casos de guerra fiscal, especialmente nas ADIs 429/CE e 4481/PR, sejam atribuídos efeitos prospectivos, caso haja deliberação de 2/3 dos Ministros do Supremo nesse sentido, e mediante a constatação dos requisitos da segurança jurídica ou do excepcional interesse público.

Fernando Facury Scaff,¹¹⁰ destaca que, na hipótese de o STF não modular os efeitos da Súmula Vinculante, acarretará a falência de diversas empresas haja vista o enorme passivo tributário que se lhes imporá. Assim, sugeriu quando menos que o STF conceda 12 meses de prospecção de efeitos à Súmula vinculante, a contar de sua edição.

A ponderação entre, de um lado, o dispositivo constitucional e legal que determina a exigência da aprovação unânime do CONFAZ para a concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais pelos estados e pelo DF, e os princípios da segurança jurídica, confiança, a boa-fé e a regra constitucional que privilegia a redução das desigualdades regionais, de outro, permeia o debate acerca da aprovação da PSV n. 69, e é fundamental para a definição dos rumos da política de incentivos fiscais e de investimentos no país.

A mensagem transmitida pela Corte Constitucional de consolidação de sua jurisprudência, bem como a recente postura de realizar um “corte temporal” nos benefícios concedidos no passado, modulando os efeitos de decisões de inconstitucionalidade, contudo, conferiram as bases jurídicas para que o Congresso Nacional acelerasse a aprovação da LC n. 160/17, que autoriza os estados, mediante aprovação de Convênio no CONFAZ, ratificar e reinstaurar benefícios/incentivos concedidos irregularmente até a data da aprovação da legislação.

¹⁰⁹ Vide art. 4º da Lei n. 11.417/2016.

¹¹⁰ SCAFF, Fernando Facury. Guerra fiscal e súmula vinculante: entre o formalismo e o realismo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 18. São Paulo: Dialética, 2014, p. 107).

A aprovação da referida LC n. 160/17 pelo Legislativo veio a pacificar, sem a necessidade de se aguardar a discussão do STF no âmbito da PSV, um dos principais pontos da guerra fiscal, que é justamente a possibilidade de se realizar um “corte temporal”, resguardando-se os efeitos dos atos normativos que concederam isenções, benefícios e incentivos fiscais unilateralmente.

Conforme passar-se-á a discorrer no capítulo seguinte, a edição da nova legislação veio no momento em que havia um consenso jurídico no âmbito do STF relacionado à guerra fiscal, assim como um relativo consenso político entre os estados-membros e DF, alcançado via Convênio ICMS n. 70/14, que foram fundamentais para a conclusão da tramitação do novo diploma legal.

Não obstante, a questão da guerra fiscal do ICMS está longe de ter sido pacificada.

A seguir, passar-se-á a analisar detidamente os dispositivos constantes da LC n.160/17, sua tramitação legislativa, assim como trar-se-á de algumas críticas que cerca a aprovação da novel legislação, que pretendeu pacificar o passado de disputa fiscal entre os estados-membros, mas que poderá, ao fim e ao cabo, incrementar essa guerra fiscal.

CAPÍTULO 3 - A NOVA LEI COMPLEMENTAR N. 160/17

3.1 Bases político-normativas para a aprovação: o Convênio ICMS n. 70/14

Conforme já discorrido no presente trabalho, a guerra fiscal de ICMS tem sido objeto de intensos debates nas últimas décadas e, em que pese as respeitáveis opiniões que a consideram benéfica para o desenvolvimento regional do país, ou prejudicial às finanças estaduais, o único consenso é que esta precisa ser resolvida ou mesmo atenuada, criando segurança jurídica para todos os envolvidos.

Paralelamente à pacificação da jurisprudência do STF alcançada com a PSV n. 69, conferindo-se as bases jurídicas para a aprovação da LC n. 160/17 pelo Legislativo, no âmbito do CONFAZ, foi editado o Convênio ICMS n. 70/14.¹¹¹

Por meio do referido convênio, vinte e uma unidades da federação¹¹² acordaram quanto ao regime de concessão de remissão e anistia de créditos tributários, bem como a reinstituição de benefícios/incentivos fiscais relativamente ao ICMS, concedidos irregularmente.

O referido convênio surgiu como parte integrante de um movimento dos estados e do DF para tentar pôr um fim à guerra fiscal, ou mesmo minorar seus efeitos, e como parte de uma engrenagem para a reformulação do sistema tributário nacional, especialmente do principal imposto dos estados em termos de arrecadação, o ICMS.

Com efeito, inicialmente foi prevista como condição de eficácia do Convênio a necessidade de se haver a aprovação de Resolução do Senado Federal reduzindo as alíquotas interestaduais, bem como que o produto da arrecadação tributária fosse sendo transferido de forma gradativa dos estados de origem para os de destino.

Tal dispositivo, contudo, foi solenemente ignorado pelo Congresso Nacional por ocasião da aprovação da nova legislação complementar. Nesta, restou tão-somente a parte que efetivou um “corte” temporal no passado de concessões irregulares de benefícios fiscais.

¹¹¹ Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2014/CV070_14>. Acesso em: 17 maio de 18.

¹¹² Os estados que aprovaram o referido convênio foram: Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, São Paulo, Sergipe, Tocantins e o Distrito Federal.

Com essa desvinculação da convalidação desses benefícios fiscais promovida pela LC da necessidade de definição de novas alíquotas interestaduais e, em última análise, de uma reforma mais ampla do ICMS, é razoável imaginar-se que se tornará mais dificultoso o avanço de propostas nesse sentido no Congresso Nacional, ainda que a alteração das alíquotas interestaduais, por exemplo, dependa apenas de Resolução do Senado Federal.¹¹³

É de se destacar, ainda, que o referido convênio não se trata de diploma que efetivamente estabeleça regras relativas à concessão de benefícios fiscais, uma vez que não foi editado sob o manto do quórum unânime para produzir efeitos em relação a todos os entes estaduais.

Tanto é assim que este não teve por fundamento a Lei Complementar n. 24/75, mas sim o Código Tributário Nacional – CTN, especificamente os artigos 102 e 199.¹¹⁴

Tais dispositivos preveem a possibilidade de celebração de convênios para os casos de reconhecimento de extraterritorialidade da legislação tributária em vigor nas unidades da federação, estabelecendo regras de assistência em fiscalizações e troca de informações entre elas.

Assim, pode ser considerado apenas um protocolo de intenções para demonstrar qual seria a posição de cada um dos estados signatários quando a matéria viesse a ser efetivamente discutida no âmbito do CONFAZ.

Esse relativo consenso político decorrente de 21 estados da federação, contudo, foi de fundamental importância para a consolidação das bases político-normativas para a edição da LC n. 160/17.

O referido convênio trouxe as seguintes regras para que o crédito fiscal dos benefícios/incentivos fiscais concedidos irregularmente pelos estados e DF pudessem ser anistiados ou remitidos, ou mesmo reinstituídos:

¹¹³ Art. 155 – (...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

¹¹⁴ Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

(i) fixação de prazo (90 dias) para as unidades federadas publicarem a relação de todos os atos normativos relativos aos benefícios fiscais por elas criados, e respectivo registro junto ao Confaz, sem o que as normas do convênio serão inaplicáveis;

(ii) permissão às unidades da federação para que continuem a aplicar os benefícios fiscais objeto do registro acima referido por prazos específicos que variam de acordo com a atividade econômica de que se cuide, e para que possam aderir aos que forem concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região;

(iii) determinação de que tais regras não conferem ao contribuinte direito de restituição ou compensação do ICMS que tenha sido recolhido em favor de qualquer unidade federada; nem direito ao crédito destacado em documento fiscal e não escriturado, relativo aos incentivos fiscais remetidos ou anistiados (regra essa de legalidade duvidosa);

Dentro desse contexto, o Convênio ICMS n. 70/14 do CONFAZ, surgiu como parte integrante de um movimento dos estados e do DF para tentar pôr um fim à guerra fiscal, ou mesmo minorar seus efeitos, e como parte de uma engrenagem para a reformulação do sistema tributário nacional, especialmente do principal imposto dos estados em termos de arrecadação, o ICMS.

O anexo único do referido convênio condicionou seus efeitos a:

(i) edição de um Emenda Constitucional que promova a repartição do ICMS entre o estado de origem e o de destino que destinem bens/serviços a consumidor final não contribuinte do imposto;

(ii) leis complementares que instituem fundos federativos e que afastem a aplicação de normas específicas da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000);

(iii) legislação que crie novos critérios de atualização monetária para os contratos de refinanciamento celebrados entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; e

(iv) Resolução do Senado Federal que estabeleça a redução gradual das alíquotas interestaduais de ICMS;

(v) aprovação de lei complementar que disponha sobre a instituição dos seguintes fundos federativos, com recursos da União, considerados como transferências obrigatórias, não sujeitas a contingenciamento:

v.1) de auxílio financeiro pela União aos Estados, Distrito Federal e aos respectivos Municípios, para compensar as eventuais perdas de arrecadação do ICMS decorrentes:

1. da redução gradual das alíquotas do ICMS, nas operações e prestações interestaduais;

2. da implementação da Resolução do Senado Federal n. 13/2012, que menciona que a alíquota do ICMS, nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

3. da repartição, entre o estado de origem e o estado de destino, do ICMS incidente sobre as operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto;

v.2) de desenvolvimento regional no valor de, no mínimo, R\$ 296.000.000.000,00 (duzentos e noventa e seis bilhões de reais);

(vi) prestação, pelos estados e pelo Distrito Federal, das informações solicitadas pelo Ministério da Fazenda, necessárias à apuração do valor do auxílio financeiro de que trata a lei complementar mencionada no item V;

As medidas previstas nos itens i e iv estavam em discussão no Congresso Nacional, por meio da Proposta de Emenda Constitucional n. 197/12 (posteriormente transformada na EC n. 87/15), e Projeto de Resolução n. 1/13, respectivamente, ainda em tramitação no Senado.

O tema relacionado ao item v, por sua vez, foi objeto da Medida Provisória n. 599/12 e PEC 154/2015.

Trata-se do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional – FNDR, que teria por escopo financiar projetos de investimento nos estados.¹¹⁵ O referido Fundo seria para vigorar pelo prazo de 10 anos, e teria como critério de distribuição de seus recursos correspondente eminentemente ao inverso do PIB per capita da unidade federativa em relação à soma dos inversos do PIB per capita das UFs do grupo (80% dos recursos). Os outros critérios seriam divisão igualitária (10% dos recursos), e de acordo com a participação populacional da UF (10% dos recursos).

A imposição dessas condicionantes para a produção plena de efeitos do referido convênio - que envolveu a aprovação de uma emenda constitucional, duas leis complementares, uma lei ordinária e uma resolução do Senado - além da flexibilização

¹¹⁵ A receita do FNDR decorrerá:

- i) 100% da arrecadação de multa de regularização cambial e tributária sobre os tributos federais incidentes sobre ativos mantidos no exterior, internalizados ou repatriados (repatriação)
- ii) Dotações orçamentárias;
- iii) Eventuais resultados de aplicação financeira à sua conta;
- iv) Saldos não utilizados em programas, projetos e atividades;
- v) Outros recursos previstos em lei.

do quórum unânime para aprovação dos Convênios ICMS no âmbito do CONFAZ que instituíam benefícios/incentivos fiscais de ICMS.¹¹⁶Se, por um lado, todas essas exigências contidas no convênio, terminou por inviabilizar, na prática, a sua aplicação, por outro, conferiu o ambiente político necessário para a edição da LC n. 160/17, uma vez que se tratou de uma inequívoca manifestação por parte dos estados e DF de que estavam de acordo quanto à necessidade de se perdoar o passado dos benefícios/incentivos fiscais concedidos irregularmente.

Com a aprovação do referido convênio constituiu-se, ainda, as bases normativas da LC n. 160/17. Essa constatação poderá ser mais facilmente identificada nos tópicos seguintes, quando verificar-se-á que a LC repetiu, em grande medida, as disposições do Convênio n. 70/14.

3.2 Histórico da tramitação legislativa

Com a consolidação da jurisprudência do STF acerca da guerra fiscal do ICMS, assim como valendo-se do relativo consenso político-normativo a que se chegou os entes federativos acerca da matéria, a Lei Complementar n. 160/17 foi publicada no dia 7 de agosto do ano de 2017, aprovada com a finalidade de minimizar os efeitos negativos da concorrência fiscal estadual, privilegiando a segurança jurídica e expectativa legítima despertada nos contribuintes.¹¹⁷

Fruto do Projeto de Lei n. 54/15, de autoria da Senadora Lúcia Vânia Abrão Costa do PSB/GO, a LC n. 160/17 foi aprovada após requerimento de urgência apresentado em plenário pelos líderes dos partidos, com a possibilidade de concessão de

¹¹⁶ Tramita no Congresso Nacional o PLS 170/2012, que, em sua redação atual, visa excetuar a regra de unanimidade especificamente para a criação de remissões/anistias e para a reinstituição de benefícios fiscais.

¹¹⁷ Conforme descrito por Fernando Facury Scaff e Gabriel Herco da Cunha: “Na verdade, a LC 160 determina que haja uma imensa operação de disclosure, obedecendo aos parâmetros de publicidade e transparência constitucionalmente exigidos de todos os níveis federativos do poder público. Embora seja uma norma prenhe de dúvidas para sua aplicação, pode-se afirmar que busca dar alguma certeza jurídica às empresas, que acumulam enorme passivo fiscal, colocando-as nas mãos dos governadores, que terão, às vésperas das eleições, a oportunidade de limpar esse passivo e dar novos benefícios, como é permitido pela norma. (...) O ponto altamente positivo da LC 160 é dar certeza sobre o passado — o que não é pouca coisa, observando o Brasil. Todas as empresas que possuíam provisionamento para enfrentar essa incerteza liberarão seus recursos, e quem tem lides administrativas ou judiciais envolvendo essa matéria, pode pedir baixa dos autos. Eventuais créditos podem ser reanalisados, pois pode ocorrer que, em algumas situações específicas, hajam recursos a serem recuperados. SCAFF, Fernando Facury; CUNHA, Gabriel Hercos da. Não se crê que a LC 160 colocará fim à guerra fiscal entre estados. **Conjur**, ago./2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-ago-17/opiniao-nao-cre-lc-160-colocara-fim-guerra-fiscal>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

remissão e de anistia de créditos tributários, bem como de reinstituição de incentivos/benefícios concedidos unilateralmente, em desconformidade com o art. 155, §2º, XII, g, da Constituição Federal, e da LC n. 24/75.

Durante a tramitação do Projeto, foram propostas quatro emendas parlamentares¹¹⁸ em plenário da Câmara dos Deputados, de autoria dos Deputados Pauderney Avelino (duas), Hildo Rocha e Otávio Leite (uma cada), todas rejeitadas.

Somente a metade dessas emendas tratava de modificações do texto do PRP 54/15, sendo as demais alterações de outras leis já em vigor.

A referida LC foi aprovada no Congresso Nacional (em um turno na Câmara e no Senado, por maioria absoluta)¹¹⁹, ainda, com os arts. 9º e 10.¹²⁰

Esses dispositivos, contudo, foram vetados pelo Presidente da República utilizando-se de sua prerrogativa constitucional.¹²¹

Em sua mensagem de veto n. 276, de 07 de agosto de 2017,¹²² assim manifestou-se o Exmo. Presidente da República:

(...)

Razões de veto

"Os dispositivos violam o disposto no artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído pela Emenda Constitucional n. 95, de 2016 ('Novo Regime Fiscal'), por não apresentarem o impacto orçamentário e financeiro decorrente da renúncia fiscal. Ademais, no mérito, causam distorções tributárias, ao equiparar as subvenções meramente para custeio às para investimento,

¹¹⁸ Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_emendas?idProposicao=1203158&subst=0>. Acesso em: 17 nov. 2017.

¹¹⁹ Vide arts. 65 e 69 da CF/88.

¹²⁰ Art. 9º O art. 30 da Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

'Art. 30.....

.....

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do *caput* do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.' (NR)

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS 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, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

¹²¹ Vide art. 66, da CF/88.

¹²² Vide <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2017/leicomplementar-160-7-agosto-2017-785276-veto-153495-pl.html> Acesso em 17 nov. de 2017 e Diário Oficial da União - Seção 1 - 8/8/2017, Página 9 (Veto)

desfigurando seu intento inicial, de elevar o investimento econômico, além de representar significativo impacto na arrecadação tributária federal. Por fim, poderia ocorrer resultado inverso ao pretendido pelo projeto, agravando e estimulando a chamada 'guerra fiscal' entre os Estados, ao invés de mitigá-la."

Essas, Senhor Presidente (do Congresso Nacional), as razões que me levaram a vetar os dispositivos acima mencionados do projeto em causa, as quais ora submeto à elevada apreciação dos Senhores Membros do Congresso Nacional.

Não obstante, o Congresso Nacional, reunido em sessão conjunta da Câmara e do Senado, não confirmou o veto presidencial, também se utilizando de seu mister constitucional.¹²³

Os dispositivos cujos vetos não foram confirmados, dispõem que, na prática, os incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos estados e DF serão considerados como subvenções para investimento, reduzindo ainda mais a tributação das empresas que gozam/gozaram desses benefícios.

No curso da tramitação legislativa do projeto de lei, discutiu-se, ainda, a implementação de parâmetros percentuais para uma redução anual gradativa dos benefícios fiscais concedidos unilateralmente.

A medida visava a que os contribuintes que gozassem desses benefícios pudessem passar por uma transição na redução desses benefícios, ajustando suas finanças para suportarem os impactos trazidos pela novel legislação.

Nesse sentido, no ano de 2017, a assessoria executiva do Ministério da Fazenda (MF), no contexto da discussão das emendas que o Ministério propôs ao então PLP 54/15, pretendia ter um critério mais acurado para a questão destes prazos de transição.

O MF fez sugestão para adoção de prazos com redução gradual de 10% ao ano. A referida proposta também foi encampada pelos estados do sul, São Paulo e pelo Espírito Santo, mas não foi aprovada pelo Congresso Nacional.¹²⁴ Esse tema, inclusive,

¹²³ Vide art. 66, §§4º e 5º, da CF/88.

¹²⁴ - O texto substitutivo apresentado na Comissão de Finanças da Câmara trouxe uma inovação no artigo 3º. Na nova redação, haverá uma redução gradativa dos montantes totais dos benefícios e incentivos concedidos:

- quando se referir aos setores agropecuário e industrial, queda de 1% por ano, nos primeiros dez anos, e, nos cinco últimos anos, 15% ao ano;
- quando se referir a investimentos em infraestrutura, queda de 5% por ano, nos primeiros dez anos, e, nos cinco últimos anos, 8% ao ano;
- quando se referir a atividades portuárias ou aeroportuárias ligadas ao comércio internacional, inclusive importação, queda de 10% ao ano, nos primeiros seis anos, e de 15% ao ano do sétimo ao oitavo ano;
- quando se referir a atividades comerciais, em geral, queda de 10%, no primeiro ano, e de 20% ao ano do segundo ao quinto ano;

posteriormente, foi um dos entraves à aprovação mais célere, no âmbito do CONFAZ, do Convênio que regulamentou a LC.

Apesar dessas tentativas de alteração do texto da lei para constar a previsão de uma redução gradativa dos benefícios/incentivos concedidos, a LC entrou em vigor visando a pacificar a enorme litigância acerca da matéria prevendo a convalidação de todos os benefícios/incentivos fiscais concedidos irregularmente, projetando-os por mais alguns anos — 15 anos, como padrão — e afastando o passivo eventualmente existente.

Além disso, parece claro que o legislador foi tímido na previsão das sanções para o combate a eventuais novas concessões de benefícios irregulares por parte dos estados.

O tema, inclusive, foi objeto de debates legislativos, tendo sido propostas por alguns estados (como SP e PR) outras modalidades de sanção,¹²⁵ sem, contudo, terem obtido o apoio da maioria.

- quando se referir a operações interestaduais com produtos agropecuários e vegetais *in natura*, queda de 10% no primeiro ano e de 30% ao ano no segundo e no terceiro ano; e

- quando se tratar de outras operações, queda de 50% no primeiro ano.

¹²⁵ Art. 6º A concessão ou a manutenção de isenções, incentivos e demais benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em desacordo com a Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, implica, cumulativamente:

I - A nulidade do ato concessivo;

II - A ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

III - A sujeição da unidade federada responsável aos impedimentos previstos nos incisos I, II e III do § 3º do art. 23 da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), pelo prazo de 4 (quatro) anos;

IV - A sujeição dos agentes públicos responsáveis às penas previstas no inciso IV do art. 12 da Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992 e demais cominações legais aplicáveis.

§ 1º A aplicação do disposto no inciso III do caput fica condicionada ao acolhimento, pelo Ministro da Fazenda, de representação apresentada por Governador de Estado ou do Distrito Federal.

§ 2º Admitida a representação e ouvida a unidade federada interessada, no prazo de 30 (trinta) dias, o Ministro da Fazenda, em até 90 (noventa) dias:

I - Determinará o arquivamento da representação, caso não constatada a infração;

II - Editará portaria declarando a existência da infração, a qual produzirá efeitos a partir de sua publicação.

§ 3º Compete ao Tribunal de Contas da União verificar a aplicação pela União, quando for o caso, das sanções previstas no inciso III do caput.

Art. 7º O art. 10-A da Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992 passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 10-A. Constitui ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao que dispõem:

I - o *caput* e o § 1º do art. 8º-A da Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003.;

II - a Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975.”.

Art. 8º Fica acrescentado o art. 359-I ao Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940:

“Art. 359-I. Ordenar, autorizar, manter, executar ou promover a concessão de isenção, benefício ou incentivo fiscal ou financeiro-fiscal vinculado ao ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior) em desacordo com o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal:

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.”.

Art. 9º Ficam acrescentados os §§ 1º e 2º ao art. 74 da Lei n. 1.079, de 10 de abril de 1950:

Superada a fase de tramitação legislativa da nova legislação complementar, a consequência aguardada após sua entrada em vigor é que, ao menos a princípio, todas as ações judiciais que discutiam a validade dos benefícios, inclusive as que tramitam no STF, devem ser encerradas, bem como as lides administrativas em todos os estados da Federação.

3.3 Análise dos dispositivos legais

A LC n. 160/17 veio regulamentar a forma como dar-se-á a remissão dos créditos tributários decorrentes dos incentivos e benefícios fiscais concedidos a par da Constituição da legislação, bem como trouxe mecanismos para que os estados possam reinstituí-los, mediante a aprovação de um quórum menos rígido do que a unanimidade prevista pela LC n. 24/75.

Nos termos da referida LC:

i) Os estados deverão listar todos os atos normativos que concedem benefícios fiscais e depositá-los na secretaria do Confaz;

ii) Será editado um convênio para confirmar ou não esses benefícios, o qual terá quórum reduzido, pois bastarão 2/3 dos estados, sendo 1/3 de cada região, para aprová-lo, o que deverá ocorrer até o início de fevereiro de 2018;

iii) A partir de então, o prazo de cada incentivo poderá ser prorrogado pelos governadores, por até 15 anos para a maior parte das atividades econômicas, havendo prazos reduzidos de oito, cinco, três e um ano para outras atividades listadas na norma;

iv) Existe, ainda, a possibilidade de os governadores concederem incentivos a outros contribuintes que se localizem em seu estado, sob a forma de extensão dos já existentes e sob os mesmos prazos;

v) É também possível que um estado venha a dar os mesmos benefícios fiscais que foram concedidos por outros estados da mesma região;

“§ 1.º Considera-se também crime de responsabilidade do Governador ordenar, autorizar, manter, executar ou promover a concessão de isenção, benefício ou incentivo fiscal ou financeiro-fiscal vinculado ao ICMS em desacordo com o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal.

§ 2.º O Secretário de Estado, autorizado ou não pelo Governador, que ordenar, autorizar, manter, executar ou promover a concessão de isenção, benefício ou incentivo fiscal ou financeiro-fiscal vinculado ao ICMS em desacordo com o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal incorre em crime de responsabilidade”.

vi) Concede efeito retroativo à essas disposições, o que afasta todo o eventual passivo existente, embora não conceda direito a compensação, à restituição ou aproveitamento de crédito extemporâneo;

vii) A concessão de outros benefícios fiscais, que não os listados, sujeitará os estados às penalidades previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal, tais como vedação ao recebimento de transferências voluntárias e a restrições creditícias.

A LC fez distinção entre a possibilidade de remissão e a possibilidade de reinstituição dos benefícios fiscais irregulares no que diz respeito à vigência do ato normativo ou concessivo.

Enquanto a remissão abrange tanto os atos normativos vigentes ou cujos efeitos já tinham se exaurido na data de publicação da Lei Complementar, a reinstituição somente poderá ocorrer para os atos normativos vigentes, não sendo possível que a unidade federada tente revigorar ato já revogado ou cujo termo final de vigência já havia transcorrido quando da publicação da LC n. 160/17.

Com efeito, o art. 3º¹²⁶ prevê que os estados deverão listar todos os atos normativos que concedem benefícios e incentivos fiscais ou financeiro-fiscais, instituídos em desacordo com o art. 155, §2º, inciso XII, alínea g, da CF, publicá-los em seus respectivos Diários Oficiais e registrá-los e depositá-los na Secretaria Executiva do CONFAZ.

Deverá ser editado, então, um convênio para confirmar ou não esses benefícios/incentivos, bem como para reinstituí-los, nos termos do arts. 1º e 2º,¹²⁷ o qual

¹²⁶ Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

¹²⁷ 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.

Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo:

I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e

terá quórum reduzido, pois será suficiente a aprovação por 2/3 dos estados, sendo 1/3 de cada região,¹²⁸ para aprová-lo, o que deverá ocorrer até o início de fevereiro de 2018.¹²⁹

A partir de então, o prazo de cada incentivo poderá ser prorrogado pelos governadores, por até 15 (quinze) anos para a maior parte das atividades econômicas listadas na LC, havendo prazos reduzidos de 8 (oito), 5 (cinco), 3 (três) e 1 (um) ano(s), a depender do ramo da atividade econômica (art. 3º, §2º).¹³⁰

Essa divisão em setores da atividade econômica para fins de definição do prazo máximo de cada um é polêmico, e nunca houve um consenso entre os estados envolvidos.

Nas inúmeras ocasiões e versões de convalidação, estes prazos variaram conforme o contexto político, mas principalmente conforme a força dos atores envolvidos, no que pode-se chamar de “cabo de guerra” entre os estados que desejavam acabar rapidamente com a guerra fiscal e os que queriam dar o máximo de tempo de sobrevida para os benefícios.

II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País.

¹²⁸ Mínimo de **2/3 de todas** as unidades federadas (**18 UFs**)

Mínimo **em cada região**:

- o Região Norte: 7 UFs => mínimo 3 UFs
- o Região Nordeste: 9 UFs => mínimo 3 UFs
- o Região Centro-Oeste: 4 UFs => mínimo 2 UFs
- o Região Sudeste: 4 UFs => mínimo 2 UFs
- o Região Sul: 3 UFs => mínimo 2 UFs
- o Total mínimo por este critério: 12 UFs (necessárias outras 6 UFs para fechar 18 UFs)

¹²⁹ Esse convênio foi editado pelo CONFAZ, em dezembro de 2017. Trata-se do Convênio n. 190/17.

¹³⁰ Art. 3º (...)

§ 2º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:

I - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

II - 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

III - 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;

IV - 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura;

V - 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais.

Quando a guerra fiscal extrapolou os benefícios concedidos à indústria e sistematicamente passou a abarcar o comércio atacadista e a denominada “guerra dos portos” (benefícios concedidos às importações), as discussões normativas passaram a diferenciar a transição dos benefícios por setor.

Não obstante, tudo sempre foi muito empírico. Há um sentimento generalizado de que conceder benefícios fiscais à revelia do CONFAZ para atrair uma indústria seria muito mais tolerável do que conceder benefícios para atrair um centro de distribuição comercial, por exemplo, uma vez que a indústria geraria mais empregos do que o comércio.

A simples existência de gradação diferente de prazos para a continuidade do benefício já pode trazer divergências em como se dará o enquadramento por parte desses benefícios concedidos pelas unidades federadas.

Questionamentos poderão surgir acerca de qual será o critério para conceituar a atividade em cada setor da economia. Assim, uma atividade passível de continuidade do benefícios fiscal por 15 anos poderia também ser enquadrada como passível de continuidade por 8 anos.

A tendência é que as unidades federadas busquem, na medida do possível, configurar seus benefícios como aqueles passíveis de reinstituição por 15 anos, alongando-se ao máximo o prazo do benefício reinstituído.

Os parágrafos 4º e 5º,¹³¹ do art. 3º, trazem dispositivos polêmicos, uma vez que autorizam os estados a revogarem ou modificarem o ato concessivo do benefício/incentivo para reduzirem o seu alcance, não podendo resultar em benefício de valor superior ao que o contribuinte poderia usufruir.

Não previu, contudo, em que medida poderá ocorrer essas reduções, qual o procedimento e sob que condições, deixando uma margem de discricionariedade muito ampla aos estados-membros e DF – o que apenas contribui para gerar uma insegurança jurídica perante os contribuintes.

Assim, para os atos vigentes no dia 08 de agosto de 2017 e passíveis da reinstituição, poderá a unidade federada, a qualquer tempo dentro do prazo máximo

¹³¹ Art. 3º (...)

§ 4º A unidade federada concedente poderá revogar ou modificar o ato concessivo ou reduzir o seu alcance ou o montante das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais antes do termo final de fruição.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo não poderá resultar em isenções, incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em valor superior ao que o contribuinte podia usufruir antes da modificação do ato concessivo.

permitido para a fruição do benefício reinstituído, alterar o benefício originariamente concedido, de forma a diminuir, restringir o seu alcance ou até mesmo revogá-lo.

O parágrafo 6º¹³² do art. 3º trouxe uma importante exigência às unidades federadas. Prescreve que estas deverão prestar informações acerca das isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS, mantendo atualizados os respectivos Portais da Transparência.

A medida é necessária, especialmente porque hoje em dia poucos são os estados que mantêm um Portal da Transparência atualizado, demonstrando o impacto dos benefícios fiscais concedidos, prejudicando sobremaneira a transparência e a fiscalização da sociedade.

Nos parágrafos 7º e 8º¹³³ do art. 3º, foi prevista a denominada “regra da cola”. A referida regra prevê a possibilidade de os governadores concederem incentivos a outros contribuintes que se localizem no território dos seus respectivos estados, sob a forma de extensão dos já existentes e sob os mesmos prazos de fruição, bem como a possibilidade de que outras unidades federativas possam aderir às isenções, benefícios e incentivos fiscais e financeiro-fiscais concedidos por estados pertencentes a uma mesma região.

A medida é bastante polêmica, uma vez que pode acarretar uma corrida dos estados na concessão de benefícios fiscais a fim de evitar a perda de investimentos em seus territórios, acarretando um aumento desses benefícios.

O art. 4º,¹³⁴ por sua vez, prevê dispositivo que deve ser interpretado com ressalvas. Com efeito, prescreve que as disposições do art. 14¹³⁵ da LC n. 101/00, a Lei

¹³² Art. 3º (...)

§ 6º As unidades federadas deverão prestar informações sobre as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS e mantê-las atualizadas no Portal Nacional da Transparência Tributária a que se refere o inciso II do caput deste artigo.

¹³³ Art. 3º (...)

§ 7º As unidades federadas poderão estender a concessão das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no § 2º deste artigo a outros contribuintes estabelecidos em seu território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição.

§ 8º As unidades federadas poderão aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região na forma do § 2º, enquanto vigentes.

¹³⁴ Art. 4º São afastadas as restrições decorrentes da aplicação do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que possam comprometer a implementação das disposições desta Lei Complementar.

¹³⁵ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (Vide Medida Provisória n. 2.159, de 2001) (Vide Lei n. 10.276, de 2001)

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

de Responsabilidade Fiscal - LRF, que eventualmente possam vir a comprometer a implementação das previsões da LC n. 160/17 serão afastadas.

O referido dispositivo da LRF retrata o art. 165, §6º, da CF,¹³⁶ trazendo requisitos decorrentes de uma gestão fiscal responsável para a concessão ou ampliação de benefícios de natureza tributária, vinculando essa renúncia de despesa à comprovação do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes.

Deve-se demonstrar que essa renúncia foi considerada na estimativa da receita na lei orçamentária, ou proporem-se medidas compensatórias à perda da receita.

Segundo Heleno Taveira Torres:¹³⁷

Na criação de incentivos fiscais, ou se demonstra que não há impacto nas metas de resultados fiscais previstas na lei de diretrizes orçamentárias, ou são exigidas medidas de compensação.

Isto significa que são dispensadas medidas compensatórias se a renúncia de receita estiver prevista na estimativa da lei orçamentária e não afetar as metas de resultados fiscais da LDO. Por outro lado, se a renúncia de receita causar impacto nos resultados previstos na LDO, então é obrigatória a previsão de medidas de compensação para assegurar o equilíbrio econômico financeiro do orçamento.

As medidas compensatórias ficam afastadas quando a perda de receita é considerada na lei orçamentária e não afeta as metas de resultados fiscais previstas na LDO.

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

¹³⁶ Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I - o plano plurianual;

II - as diretrizes orçamentárias;

III - os orçamentos anuais.

§ 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

¹³⁷ TORRES, Heleno Taveira. Guerra fiscal está mantida no caso de subvenções para investimentos.

Conjur, set./2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-set-20/consultor-tributario-guerra-icms-mantida-casos-subvencoes-investimento>>. Acesso em: 13 nov. 2017.

Essa previsão contida na LC n. 160/17 teve o escopo de evitar que restasse frustrada a finalidade da lei, que é justamente a convalidação dos benefícios e incentivos fiscais concedidos unilateralmente no passado.

Não obstante, aparentemente, o objetivo da LC não foi o de eximir os gestores de responsabilidade quanto aos benefícios/incentivos fiscais concedidos sem a devida obediência à LRF, mas apenas no que tange à concessão sem a devida aprovação unânime por convênio no âmbito do CONFAZ.

Dessa forma, convém ser exigida a comprovação, por parte dos estados - especialmente pelos seus administradores das contas públicas, que a convalidação dos benefícios/incentivos concedidos no passado, bem como sua eventual ampliação para outros beneficiários, está em conformidade não apenas com a LRF, mas com toda a legislação fiscal e com os mais modernos conceitos de gestão responsável dos recursos públicos.

Opinião contrária, no entanto, possui Heleno Taveira Torres,¹³⁸ para quem deveriam ser afastadas as normas da LRF nos casos específicos da LC n. 160/17, tendo em vista tratar-se de convalidação de incentivos/benefícios fiscais já concedidos no passado.

Não se sabe, como esse dispositivo – e, de resto, todos os demais da LC, serão encarados na prática. Não obstante, é prudente que os estados-membros não iniciem uma fase de convalidação e concessão desmedida de benefícios/incentivos fiscais sem uma prévia análise dos impactos nas receitas públicas, notadamente quando se vivencia um dos mais duros períodos de recessão e crise fiscal já enfrentada pelo país e pela maioria dos estados da federação.

O art. 5º,¹³⁹ em consonância com os demais dispositivos, concede efeito retroativo às disposições da LC, afastando todo o eventual passivo existente do

¹³⁸ “A convalidação de incentivos fiscais não equivale à instituição de novos incentivos e, por conseguinte, não se sujeita aos limites das normas do artigo 14, incisos I e II do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal que dispõe obrigações alternativas (i) a demonstração da renúncia de receita na Lei Orçamentária Anual ou (ii) medidas de compensação para a redução das receitas (...) Portanto, *a convalidação de incentivos fiscais já existentes não acarreta nenhuma renúncia de receitas*. Esta convalidação refere-se a incentivos fiscais que estão em vigor e já surtem seus efeitos, os quais devem ser considerados na previsão da Lei Orçamentária Anual”. TORRES, Heleno Taveira. Guerra fiscal está mantida no caso de subvenções para investimentos. **Conjur**, set./2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-set-20/consultor-tributario-guerra-icms-mantida-casos-subvencoes-investimento>>. Acesso em: 13 nov. 2017.

¹³⁹ Art. 5º A remissão ou a não constituição de créditos concedidas por lei da unidade federada de origem da mercadoria, do bem ou do serviço afastam as sanções previstas no art. 8º da Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, retroativamente à data original de concessão da isenção, do incentivo ou do

contribuinte em decorrência da concessão de benefícios/incentivos fiscais à revelia da legislação - muito embora não conceda direito à compensação, à restituição ou ao aproveitamento de crédito extemporâneo.

O art. 6º¹⁴⁰ destaca um dos escopos da LC, que é justamente o de realizar um “corte temporal”, para alcançar e os benefícios/incentivos fiscais concedidos à revelia da legislação até a data do início da vigência da referida LC, conferindo segurança jurídica aos contribuintes que gozam ou gozaram dos benefícios concedidos irregularmente, até a vigência da nova legislação.

O referido dispositivo prevê, ainda, que a concessão irregular de outros benefícios/incentivos fiscais, a par das disposições da LC, sujeitará os estados às penalidades previstas na LRF, tais como vedação ao recebimento de transferências voluntárias - especialmente da União, e a restrições creditícias.

A bem da verdade, esse dispositivo apenas reforça, ou, ainda, exorta os estados para que doravante obedeçam à legislação aplicável à espécie para a concessão dos benefícios/incentivos fiscais, sob pena das sanções já previstas na LRF e na LC n. 24/75.

Cabe destacar, ainda nesse sentido, que, embora tenha sido proposta na Câmara dos Deputados a alteração da Lei de Improbidade Administrativa para se responsabilizar o gestor, tal medida também não foi acatada.

Essa possibilidade de se responsabilizar os administradores que concedem benefícios/incentivos fiscais irregulares sem a prévia análise dos impactos financeiros

benefício fiscal ou financeiro-fiscal, vedadas a restituição e a compensação de tributo e a apropriação de crédito extemporâneo por sujeito passivo.

¹⁴⁰ Art. 6º Ressalvado o disposto nesta Lei Complementar, a concessão ou a manutenção de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em desacordo com a Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, implica a sujeição da unidade federada responsável aos impedimentos previstos nos incisos I, II e III do § 3º do art. 23 da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, pelo prazo em que perdurar a concessão ou a manutenção das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.

§ 1º A aplicação do disposto no caput deste artigo é condicionada ao acolhimento, pelo Ministro de Estado da Fazenda, de representação apresentada por Governador de Estado ou do Distrito Federal.

§ 2º Admitida a representação e ouvida, no prazo de 30 (trinta) dias, a unidade federada interessada, o Ministro de Estado da Fazenda, em até 90 (noventa) dias:

I - determinará o arquivamento da representação, caso não seja constatada a infração;

II - editará portaria declarando a existência da infração, a qual produzirá efeitos a partir de sua publicação.

§ 3º Compete ao Tribunal de Contas da União verificar a aplicação, pela União, da sanção prevista no caput deste artigo.

nas contas públicas, já se encontra consubstanciado no art. 10-A à Lei n. 8.429/92¹⁴¹ – A Lei de Improbidade Administrativa, pela LC n. 157/2016.

O §1º do art. 6º da LC n. 160/17, por sua vez, prescreve a necessidade de acolhimento, pelo Ministro da Fazenda, de uma representação realizada por parte do Governador do Estado (ou DF) para a aplicação das sanções previstas no *caput* do dispositivo.

O referido dispositivo seria desnecessário, uma vez que existem outras autoridades capazes de provocar o Judiciário para evitar que benefícios/incentivos ilegais sejam concedidos.

Um exemplo são os Tribunais de Contas, o Ministério Público, e ainda qualquer cidadão, através de inquéritos civis, ações de Improbidade Administrativa, Ação Civil Pública ou mesmo a Ação Popular.

O art. 7º¹⁴² determina que sejam aplicadas as disposições constantes da LC n. 24/75, que trata justamente do modo como benefícios/incentivos fiscais de ICMS podem ser concedidos/revogados, desde que não vá de encontro aos dispositivos da LC n. 160/17.

Em outras palavras, excetuam-se justamente as disposições que tratam das nulidades dos incentivos/benefícios concedidos irregularmente, bem como as normas que preveem as sanções referentes aos benefícios/incentivos concedidos unilateralmente pelos estados até a data da publicação da LC.

Já o art. 8º,¹⁴³ prescreve o prazo de 180 dias a partir da publicação da lei para que o CONFAZ aprove o convênio¹⁴⁴ que disponha sobre a remissão dos créditos/reinstituição dos benefícios/incentivos fiscais concedidos unilateralmente pelos estados, a par da Constituição e da legislação competente, sob pena de perda da eficácia dos dispositivos da LC.

¹⁴¹ Seção II-A.

(Incluído pela Lei Complementar n. 157, de 2016) (Produção de efeito)

Dos Atos de Improbidade Administrativa Decorrentes de Concessão ou Aplicação Indevida de Benefício Financeiro ou Tributário

Art. 10-A. Constitui ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao que dispõem o *caput* e o § 1º do art. 8º-A da Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. (Incluído pela Lei Complementar n. 157, de 2016) (Produção de efeito)

¹⁴² Art. 7º Para fins de aprovação e de ratificação do convênio previsto no art. 1º desta Lei Complementar, aplicam-se os demais preceitos contidos na Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, que não sejam contrários aos dispositivos desta Lei Complementar.

¹⁴³ Art. 8º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar deverá ser aprovado pelo Confaz no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, a contar da data de publicação desta Lei Complementar, sob pena de perderem eficácia as disposições dos arts. 1º a 6º desta Lei Complementar.

¹⁴⁴ Trata-se do Convênio n. 190/17, o qual seja analisado na sequência.

Os artigos 9º e 10 da LC, inicialmente vetados pelo Presidente da República, uniformizam o tratamento a ser dispensado aos incentivos fiscais de ICMS, bem como estabelecem situação de segurança para subvenção para investimento.

Estas subvenções para investimento diferenciam-se das subvenções para custeio, pois as últimas são incluídas no lucro real, nos termos do artigo 392 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), veiculado pelo Decreto 3.000/99.

Com efeito, para definir os efeitos em relação à incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ), as subvenções foram classificadas em subvenções correntes ou para custeio e subvenções ou doações para investimento.¹⁴⁵

Como os dispositivos vetados diziam respeito à subvenções para investimento, onde se exigiam contrapartida por parte dos contribuintes, vozes respeitáveis na doutrina¹⁴⁶ criticaram o veto presidencial, uma vez que perdeu-se a oportunidade para dar solução definitiva aos conflitos daí decorrentes.

O Congresso Nacional, utilizando-se de sua prerrogativa constitucional, não confirmou os vetos presidenciais, resgatando a vigência dos arts. 9º e 10 da LC.

Por fim, o art. 11¹⁴⁷ trouxe uma norma de vigência da LC, qual seja, a partir da data da sua publicação. Esta ocorreu, no Diário Oficial da União (DOU), no dia 08.08.2017.

A leitura dos dispositivos da nova legislação suscita algumas certezas e muitas dúvidas, que somente o tempo e o exercício na prática de suas prescrições serão capazes de dirimir.

¹⁴⁵ Segundo Heleno Taveira Torres: “As subvenções para custeio são instrumentos da intervenção do estado na economia, como medida de estímulo a determinadas atividades. Citamos, como exemplo, a isenção dos tributos incidentes na exportação de mercadorias, que tem como objetivo estimular a competitividade dos produtos nacionais no exterior, bem como equilibrar a balança comercial. Outro excelente exemplo, foi a subvenção concedida para os produtores de cana-de açúcar no Nordeste, que tiveram sua produção extremamente prejudicada pelas condições climáticas de 2009 e 2010. Ambas são subvenções para o custeio das operações, que não exigem qualquer contrapartida do subvencionado. Em contrapartida, as subvenções para investimento exigem uma conduta ativa do beneficiário, por exemplo, o investimento em determinada região, a produção de determinado produto, sendo marcante o fomento de uma região ou atividade econômica.”

TORRES, Heleno Taveira. Guerra fiscal está mantida no caso de subvenções para investimentos. **Conjur**, set./2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-set-20/consultor-tributario-guerra-icms-mantida-casos-subvencoes-investimento>>. Acesso em: 13 nov. 2017.

¹⁴⁶ “A análise dos artigos 9º e 10º do Projeto de Lei Complementar faz ver tratamento dos incentivos fiscais de ICMS que traz regime próprio para impor tratamento conforme o federalismo para a subvenção para investimento e para dar solução definitiva aos conflitos daí decorrentes.(...) O veto presidencial, pois, não encontra qualquer fundamento de plausibilidade efetiva, porquanto atinge medidas que se reportam ao passado, visam a resolver conflitos de qualificação e não repercutem sobre as normas da LRF.”

TORRES, Heleno Taveira. Guerra fiscal está mantida no caso de subvenções para investimentos. **Conjur**, set./2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-set-20/consultor-tributario-guerra-icms-mantida-casos-subvencoes-investimento>>. Acesso em: 13 nov. 2017.

¹⁴⁷ Art. 11. Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

O certo é que todos esses dispositivos ficaram aguardando longas discussões no âmbito do CONFAZ para aprovação do convênio previsto no art. 8º, e sem o qual todos os esforços legislativos envidados na aprovação da LC teria sido em vão.

Após longas discussões entre os entes federativos, em dezembro de 2017 foi editado o Convênio ICMS n. 190/17. Dado sua importância inclusive para que a LC objeto do presente trabalho permanecesse produzindo efeitos, será tratado no tópico seguinte.

3.4 A Lei Complementar n. 160/17 e o Convênio ICMS n. 190/17

Conforme já tratado no presente trabalho, a LC n. 160/17 condicionou a eficácia dos seus dispositivos a um convênio que fosse editado pelos estados no âmbito do CONFAZ, no prazo de até 180 dias a partir da sua publicação.¹⁴⁸

Em 18 de dezembro de 2017, após 4 meses da entrada em vigor da LC e de negociações e tentativas frustradas entre os estados, o CONFAZ finalmente editou o Convênio ICMS n. 190/2017,^{149/150/151} na 167ª reunião ordinária realizada na cidade de Vitória/ES.

O referido convênio foi aprovado por maioria dos estados. Houve discordância por parte do Amazonas, de São Paulo e do Paraná quanto a alguns dos pontos, os quais foram vencidos em face do quórum majoritário.

No caso de SP e PR, a principal insurgência foi em razão da não-previsão no convênio de redução gradual dos benefícios fiscais concedidos irregularmente, ao passo que o Amazonas teve como principal questionamento a previsão da “regra da cola” regional, uma vez que este dispositivo permitirá que outros estados estendam os

¹⁴⁸ Vide art. 8º da LC n. 160/17.

¹⁴⁹ Dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017, sobre a remissão de 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, bem como sobre as correspondentes reinstuições.

¹⁵⁰ Cláusula primeira Este convênio dispõe sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre a reinstuição dessas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, observado o contido na Lei Complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017, e neste convênio.

¹⁵¹ Vide: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17>. Acesso em: 22 maio 2018.

benefícios fiscais que concedeu em decorrência da previsão da Zona Franca de Manaus no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.

O principal objetivo do convênio foi o de regulamentar a nova legislação complementar, trazendo o normativo específico para sua aplicação a contento pelos estados e DF.

Assim, trouxe em sua redação uma série de esclarecimentos e definições de termos utilizados pela LC, a exemplo do que seriam benefícios fiscais abarcados pela norma.

Com efeito, definiu que estes englobariam as devoluções de impostos, créditos outorgados, créditos presumidos, financiamentos, anistias, moratórias, dilações de prazo para pagamento, créditos para investimentos, dentre outros.¹⁵²

Outra importante providência, foi a de realizar a definição e distinção do que seriam atos normativos e atos concessivos¹⁵³ previsto pela LC n. 160/17.

¹⁵² Cláusula primeira, §4º § 4º Para os fins do disposto neste convênio, os benefícios fiscais concedidos para fruição total ou parcial, compreendem as seguintes espécies:

- I - isenção;
- II - redução da base de cálculo;
- III - manutenção de crédito;
- IV - devolução do imposto;
- V - crédito outorgado ou crédito presumido;
- VI - dedução de imposto apurado;
- VII - dispensa do pagamento;
- VIII - dilatação do prazo para pagamento do imposto, inclusive o devido por substituição tributária, em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM 38/88, de 11 de outubro de 1988, e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ;
- IX - antecipação do prazo para apropriação do crédito do ICMS correspondente à entrada de mercadoria ou bem e ao uso de serviço previstos nos arts. 20 e 33 da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996;
- X - financiamento do imposto;
- XI - crédito para investimento;
- XII - remissão;
- XIII - anistia;
- XIV - moratória;
- XV - transação;
- XVI - parcelamento em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM 24/75, de 5 de novembro de 1975, e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ;
- XVII - outro benefício ou incentivo, sob qualquer forma, condição ou denominação, do qual resulte, direta ou indiretamente, a exoneração, dispensa, redução, eliminação, total ou parcial, do ônus do imposto devido na respectiva operação ou prestação, mesmo que o cumprimento da obrigação vincule-se à realização de operação ou prestação posterior ou, ainda, a qualquer outro evento futuro.

¹⁵³ Cláusula primeira §2º Para os efeitos deste convênio, considera-se:

- I - atos normativos: quaisquer atos instituidores dos benefícios fiscais publicados até 8 de agosto de 2017;
- II - atos concessivos: quaisquer atos de concessão dos benefícios fiscais editados com base nos atos normativos de que trata o inciso I deste parágrafo;
- III - registro e depósito: atos de entrega pela unidade federada, em meio digital, à Secretaria Executiva do CONFAZ, de relação com a identificação dos atos normativos e concessivos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, assim entendida os próprios atos e suas alterações, para arquivamento perante a Secretaria Executiva do CONFAZ.

Na linha do que já dispunha a aludida LC, o Convênio facultou às unidades federadas um procedimento para: (i) dar publicidade em relação a quais benefícios deverão ser objeto de remissão dos créditos tributários constituídos ou não; e (ii) convalidar os mesmos benefícios pelos prazos que ele mesmo estabelece.

A concessão do tratamento previsto no Convênio n. 190/17 depende da publicação dos benefícios fiscais pelos estados e DF em seus respectivos Diários Oficiais, com posterior notificação ao CONFAZ, inclusive para aqueles benefícios que não estejam mais em vigor.¹⁵⁴

Com efeito, os estados e o DF deveriam publicar, em seus respectivos Diários Oficiais, e até 29 de março de 2018, a relação de todos os atos normativos sobre incentivos, quando estes já estavam vigentes em agosto de 2017 - data da entrada em vigor da LC, e até 30 de setembro de 2018, quando não vigentes em 8 de agosto de 2017.¹⁵⁵

Em casos específicos, mediante quórum de maioria simples, o CONFAZ poderá prorrogar os prazos até 28 de dezembro de 2018.¹⁵⁶

Os benefícios fiscais que não forem publicados até esse prazo deverão ser revogados pelas respectivas unidades federativas concedentes.¹⁵⁷

Já com relação aos atos concessivos dos incentivos, o referido Convênio exige o registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ até 29 de junho de 2018, para

¹⁵⁴ Cláusula segunda As unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstituição de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.

§ 1º O disposto nos incisos I e II do caput estendem-se aos atos que não se encontrem mais em vigor, observando quanto à reinstituição o disposto na cláusula nona.

¹⁵⁵ Cláusula terceira A publicação no Diário Oficial do Estado ou do Distrito Federal da relação com a identificação de todos os atos normativos de que trata o inciso I do caput da cláusula segunda deve ser feita até as seguintes datas:

I - 29 de março de 2018, para os atos vigentes em 8 de agosto de 2017;

II - 30 de setembro de 2018, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

¹⁵⁶ Cláusula terceira Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da identificação dos atos normativos objeto da solicitação, na forma do modelo constante no Anexo Único.

¹⁵⁷ Cláusula sexta Os atos normativos e os atos concessivos relativos aos benefícios fiscais que não tenham sido objeto da publicação, do registro e do depósito, de que trata a cláusula segunda, devem ser revogados até 28 de dezembro de 2018 pela unidade federada concedente.

os atos vigentes na data do registro e do depósito, e 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes.¹⁵⁸ Em ambos os casos, e analisando a especificidade da situação concreta submetida a seu crivo, o CONFAZ também poderá prorrogar esses prazos, por maioria simples, até 28 de dezembro de 2018.¹⁵⁹

As unidades federadas estaduais e distrital também deverão registrar todos os atos concessivos de benefício fiscal perante o CONFAZ, que os publicará no Portal Nacional da Transparência Tributária.¹⁶⁰ Após o respectivo registro e depósito, as publicações deverão ser realizadas no Portal Nacional da Transparência Tributária em até 30 dias.¹⁶¹

Seguindo todo esse roteiro detalhado pelo Convênio, promover-se-á a remissão e anistia dos créditos tributários decorrentes dos benefícios fiscais estaduais ou distritais

¹⁵⁸ Cláusula quarta O registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda, devem ser feitas até as seguintes datas:

I - 29 de junho de 2018, para os atos vigentes na data do registro e do depósito;

II - 28 de dezembro de 2018, para os atos não vigentes na data do registro e do depósito.

¹⁵⁹ Cláusula quarta Parágrafo único. O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 28 de dezembro de 2018, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais.

¹⁶⁰ Cláusula sétima Fica instituído o Portal Nacional da Transparência Tributária, disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ, onde devem ser publicadas as informações e a documentação comprobatória dos atos normativos e dos atos concessivos relativos aos benefícios fiscais, reservado o acesso às administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal.

§ 1º Juntamente com a documentação comprobatória dos benefícios fiscais, cada unidade federada deve prestar as informações referidas no caput, e mantê-las atualizadas, em formato a ser definido pela Secretaria Executiva do CONFAZ, por meio de Despacho do Secretário Executivo, devendo conter os seguintes dados:

I - espécie do ato normativo, tais como: lei, decreto, portaria, resolução;

II - número e a data do ato normativo e das suas alterações;

III - data de publicação do ato normativo no diário oficial da unidade federada declarante;

IV - especificação do enquadramento dos benefícios fiscais previstos nos incisos I a V da cláusula décima;

V - espécie do ato concessivo, tais como: lei, decreto, portaria, resolução, termo de acordo, protocolo de intenção, regime especial, despacho, autorização específica;

VI - número do ato concessivo, se houver;

VII - data do ato concessivo, se houver;

VIII - data da publicação do ato concessivo no diário oficial, se houver;

IX - Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ do estabelecimento beneficiário;

X - razão social do contribuinte beneficiário;

XI - especificação do benefício fiscal, conforme § 4º da cláusula primeira;

XII - operações e prestações alcançadas pelos benefícios fiscais;

XIII - segmento econômico, atividade, mercadoria ou serviço cujo benefício fiscal foi alcançado;

XIV - termo inicial de fruição do ato concessivo;

XV - termo final de fruição do ato concessivo.

§ 2º A cada alteração dos benefícios fiscais, devem ser atualizadas as informações previstas nos incisos do § 1º desta cláusula junto à Secretaria Executiva do CONFAZ até o último dia útil do mês subsequente ao da publicação do ato normativo ou concessivo que os instituiu, concedeu, alterou ou revogou.

¹⁶¹ Cláusula quinta A publicação no Portal Nacional da Transparência Tributária de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda deve ser realizada pela Secretaria Executiva do CONFAZ até 30 (trinta) dias após o respectivo registro e depósito.

concedidos em desacordo com a LC n. 24/75 e com a Constituição Federal, publicados até 8 de agosto de 2017, ainda que eventualmente tenham sido desconstituídos judicialmente, ou mesmo, até a data da reinstituição do benefício (desde que não ultrapasse 28 de dezembro de 2018), tenham decorridos das hipóteses que elenca.¹⁶²

No que tange à convalidação desses benefícios, o Convênio ICMS n. 190/17 prevê que os estados e o Distrito Federal poderão, até 28 de dezembro de 2018, reinstituí-los, desde que tenham sido objeto de publicação. Caso a unidade federada opte por não fazê-lo, deverá revogar por completo o benefício até essa mesma data.¹⁶³

A despeito dessa possibilidade de convalidação, assim como da concessão por outros entes da mesma região, tais benefícios devem obedecer a prazos máximos pré-estabelecidos, de acordo com o setor da atividade econômica em que se enquadrem.¹⁶⁴

¹⁶² Cláusula oitava Ficam remetidos e anistiados os créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, decorrentes dos benefícios fiscais instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

§ 1º A remissão e a anistia previstas no caput desta cláusula aplicam-se também aos benefícios fiscais:

I - desconstituídos judicialmente, por não atender o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;

II - decorrentes de, no período de 8 de agosto de 2017 até a data da reinstituição, desde que a reinstituição não ultrapasse 28 de dezembro de 2018:

a) concessão pela unidade federada a contribuinte localizado em seu território, com base em ato normativo vigente em 8 de agosto de 2017, observadas suas condições e limites;

b) prorrogação pela unidade federada de ato normativo ou concessivo;

c) modificação pela unidade federada de ato normativo ou concessivo, para reduzir-lhe o alcance ou montante.

¹⁶³ Cláusula nona Ficam as unidades federadas autorizadas, até 28 de dezembro de 2018, a reinstituir os benefícios fiscais, por meio de legislação estadual ou distrital, publicada nos respectivos diários oficiais, decorrentes de atos normativos editados pela respectiva unidade federada, publicados até 8 de agosto de 2017, e que ainda se encontrem em vigor, devendo haver a informação à Secretaria Executiva nos termos do § 2º da cláusula sétima.

§ 1º O disposto no caput aplica-se também à modificação do ato normativo, a partir de 8 de agosto de 2017, para prorrogar ou reduzir o alcance ou o montante dos benefícios fiscais.

§ 2º Não havendo a reinstituição prevista no caput desta cláusula, a unidade federada deve revogar, até 28 de dezembro de 2018, os respectivos atos normativos e os atos concessivos deles decorrentes.

§ 3º Nas hipóteses do parágrafo único da cláusula terceira e do parágrafo único da cláusula quarta o prazo previsto no caput desta cláusula passa a ser a do último dia do terceiro mês subsequente àquele em que realizado o respectivo registro e depósito, prevalecendo o prazo previsto no caput desta cláusula, caso superior.

¹⁶⁴ Cláusula décima As unidades federadas que editaram os atos e que atenderam as exigências previstas na cláusula segunda ficam autorizadas a conceder ou prorrogar os benefícios fiscais, nos termos dos atos vigentes na data da publicação da ratificação nacional deste convênio, desde que o correspondente prazo de fruição não ultrapasse:

I - 31 de dezembro de 2032, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

II - 31 de dezembro de 2025, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

III - 31 de dezembro de 2022, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;

Tais prazos máximos para vigência dos benefícios reinstituídos são reproduções da LC n. 160/17, já elencados em tópicos antecedentes.

O referido enquadramento na respectiva categoria, para fins de definição desses prazos, será efetivado pelos estados concedentes.¹⁶⁵ Em face desse enquadramento, contudo, qualquer outra unidade federada poderá formalizar, em até 180 dias após a disponibilização, contestação e sugestão de reenquadramento junto à Secretaria Executiva do CONFAZ.¹⁶⁶

O Convênio previu, ainda, a faculdade de os entes federados revogar ou modificar os atos concessivos ou normativos, para reduzir o seu alcance ou montante, e desde que não resulte em valor superior ao que o contribuinte poderia usufruir antes da modificação, nem que reduza as condições exigidas para seu gozo previstas nos atos normativos vigentes em 8 de agosto de 2017.¹⁶⁷

A polêmica “regra da cola” prevista na LC n. 160/17 também foi ratificada pelos convenentes. Trata-se de uma autorização para que os estados e o Distrito Federal estendam a concessão dos benefícios fiscais a outros contribuintes estabelecidos em seu respectivo território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição,¹⁶⁸ e que

IV - 31 de dezembro de 2020, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura;

V - 31 de dezembro de 2018, quanto aos demais.

§ 1º Na hipótese de haver ato normativo ou ato concessivo dos benefícios fiscais, cujos termos finais de fruição ultrapassem os prazos-limites previstos nos incisos I a V do caput desta cláusula, a unidade federada concedente deve ajustar os prazos de fruição aos correspondentes prazos-limites previstos nesta cláusula.

¹⁶⁵ Cláusula décima primeira O enquadramento dos benefícios fiscais, de acordo com os incisos I a V do caput da cláusula décima, para efeito de definição do prazo máximo de fruição, inclusive na hipótese de prorrogação, deve ser feito, nos termos da cláusula décima, pela unidade federada concedente.

¹⁶⁶ Cláusula décima primeira § 1º Sobre o enquadramento apresentado pela unidade federada concedente, qualquer outra unidade federada pode formalizar, em até 180 (cento e oitenta) dias após a disponibilização prevista na cláusula quinta, contestação e sugestão de reenquadramento junto à Secretaria Executiva do CONFAZ.

¹⁶⁷ Cláusula décima § 2º A unidade federada concedente pode, a qualquer tempo, revogar ou modificar o ato normativo ou o ato concessivo ou reduzir o seu alcance ou o montante dos benefícios fiscais, antes do seu termo final de fruição.

§ 3º A aplicação do disposto no § 2º desta cláusula, não pode:

I - resultar em benefícios fiscais em valor superior ao que o contribuinte podia usufruir antes da modificação do ato concessivo;

II - retirar ou reduzir condições previstas no ato normativo vigente em 8 de agosto de 2017, no qual se fundamenta o ato concessivo.

¹⁶⁸ Cláusula décima segunda Os Estados e o Distrito Federal podem estender a concessão dos benefícios fiscais referidos na cláusula décima, a outros contribuintes estabelecidos em seu respectivo território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição.

os permite aderir aos benefícios fiscais, reinstituídos, concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região, enquanto vigentes.¹⁶⁹

Nesse último caso, a unidade federada que aderir pode reduzir o alcance ou o montante dos benefícios fiscais, uma vez que estes concedidos por adesão podem vigorar, no máximo, pelos mesmos prazos e de acordo com as mesmas condições do ato vigente no momento da adesão.

Dessa adesão não pode resultar realocação de estabelecimento do contribuinte de uma unidade federada para outra unidade.¹⁷⁰

Deve-se ressaltar que, a despeito do cumprimento dos prazos de publicação e notificação pelos estados, a remissão e a anistia condicionam-se à desistência do contribuinte de discussões administrativas ou judiciais, bem como da cobrança de eventuais custas e despesas processuais e de honorários de sucumbência.¹⁷¹

É importante destacar que o Convênio ICMS n. 190/17 e, em última análise, a própria LC n. 160/17, representa uma faculdade para as Fazendas estaduais providenciarem a remissão das dívidas tributárias e convalidação dos benefícios fiscais concedidos irregularmente no passado

. Em outras palavras, não há obrigatoriedade para que todos os benefícios fiscais unilaterais dispostos nas respectivas legislações estaduais sejam objeto do aludido tratamento, com a remissão dos créditos e respectiva reinstituição.

De maneira geral, esses diplomas normativos demonstram a tentativa de os estados e do DF procurarem minimizar a guerra fiscal do ICMS e os conflitos ocorridos no passado, tanto pelo esclarecimento de conceitos e definição de escopo dos benefícios, quanto pela limitação de vigência a um prazo determinado.

¹⁶⁹ Cláusula décima terceira Os Estados e o Distrito Federal podem aderir aos benefícios fiscais, reinstituídos, concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região, na forma das cláusulas nona e décima, enquanto vigentes.

¹⁷⁰ Cláusula décima terceira § 2º O ato de adesão pode reduzir o alcance ou o montante dos benefícios fiscais.

§ 3º Os benefícios fiscais concedidos por adesão podem vigorar, no máximo, nos mesmos prazos e nas mesmas condições do ato vigente no momento da adesão.

§ 4º Da adesão não pode resultar realocação de estabelecimento do contribuinte de uma unidade federada para outra unidade.

¹⁷¹ Cláusula oitava §2º A remissão e a anistia previstas no caput desta cláusula ficam condicionadas à desistência:

I - de ações ou embargos à execução fiscal relacionados com os respectivos créditos tributários, com renúncia ao direito sobre o qual se fundam, nos autos judiciais respectivos, com a quitação integral pelo sujeito passivo das custas e demais despesas processuais;

II - de impugnações, defesas e recursos eventualmente apresentados pelo sujeito passivo no âmbito administrativo;

III - pelo advogado do sujeito passivo da cobrança de eventuais honorários de sucumbência da unidade federada.

No capítulo seguinte, passar-se-á a uma análise dos potenciais impactos trazidos pela LC n. 160/17 na guerra fiscal do ICMS, expondo-se, inclusive, algumas das principais críticas já formuladas pela doutrina em face da nova legislação complementar.

CAPÍTULO 4 - A LEI COMPLEMENTAR N. 160/17: UM NOVO CAPÍTULO DA GUERRA FISCAL DO ICMS

Conforme discorrido nos capítulos antecedentes, a guerra fiscal do ICMS é principalmente um caso de concorrência fiscal predatória, onde determinados estados e o DF, atuam ao arripio do sistema constitucional e legal para a concessão de benefícios e incentivos fiscais em matéria de ICMS, aqui entendidos como qualquer tipo de vantagem de cunho fiscal concedida pelo Estado para estimular ou desestimular comportamentos¹⁷² na ordem econômica por intermédio de tributo.¹⁷³

Essa desobediência reiterada por parte dos estados é prejudicial não apenas a eles, mas também à iniciativa privada, que observa um gradativo prejuízo à livre concorrência entre os agentes econômicos, com a conseqüente incremento do denominado “custo Brasil”.

É certo, ainda, que a insegurança jurídica causada tanto pela glosa de créditos decorrentes desses benefícios concedidos unilateralmente por outros estados, bem como a consolidação da jurisprudência do STF no sentido de se entender como inconstitucionais esses benefícios, demandavam uma solução legislativa para o caso.

Do contrário, estar-se-ia desenhando um cenário em que os estados poderiam ser obrigados a cobrar os créditos fiscais cujas isenções haviam sido concedida a empresas, podendo acarretar, inclusive, a falência de muitas delas com prejuízo a empregos e ao desenvolvimento econômico do país.

Com efeito, não são poucos os benefícios/incentivos fiscais que foram concedidos por estados-membros e pelo DF a contribuintes que se instalassem em seus respectivos territórios.

¹⁷² Celso de Barros Correia Neto assim escreveu: “a ideia de extrafiscalidade sugere também que o tributo pode ir além e, de fato, alterar o curso dos acontecimentos sobre os quais incide. Isto é, a atividade tributária, mesmo que não deva, sempre pode fazer – para o bem e para o mal – mais do que apenas prover os cofres públicos” (CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016, p. 77).

¹⁷³ Segundo Hugo de Brito Machado e Schuber de Faria Machado, “Incentivo Fiscal – É a isenção, ou outra qualquer vantagem fiscal, concedida por lei como forma de estimular ou desestimular determinado comportamento na ordem econômica” (MACHADO e MACHADO, 2001: 109) No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado Segundo assevera que “por incentivo fiscal usualmente se designa o tratamento diferenciado e favorecido, no âmbito tributário, concedido a determinado contribuinte ou grupo de contribuintes, destinado a estimular ou favorecer que certo comportamento seja adotado, ou determinada atividade seja exercitada. Por outras palavras, é o tratamento tributário mais vantajoso que tem por propósito estimular o contribuinte a adotar condutas e, com isso, atingir ou atender certos objetivos” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: _____ (Coord.) **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 201.)

Em face dessa realidade fática que se impõe, surgiu a necessidade de se garantir a segurança jurídica desses contribuintes, não apenas para resguardar a confiança que depositaram nos atos normativos que lhes concederam os benefícios fiscais.

Muitas deles, inclusive, realizaram pesados investimentos em plantas que trouxeram desenvolvimento econômico-social para a região em que se instalaram.

Por isso, para minimizar injustiças e evitar maiores perdas, a saída tinha de ser negociada.

Nesse contexto, com o escopo de realizar um “corte temporal” no passado, através de uma saída negociada, o grande mérito da LC n. 160/17 foi conferir essa certeza e segurança jurídica às relações entabuladas por todos os atores envolvidos.

Em que pese a nova realidade inaugurada pela referida LC e as perspectivas de serem solucionadas ou ao menos atenuadas as divergências fiscais históricas entre os estados-, há que se ponderar que a referida LC não é infensa a críticas, tampouco pode ser considerada o vetor para o fim dessa disputa federativa.

Com efeito, ao contrário de prever mecanismos para a redução dos benefícios unilaterais já concedidos, a nova legislação simplesmente previu sua perpetuação por prazo que pode chegar a até 15 anos, a depender do ramo da atividade econômica em que esteja enquadrada empresa beneficiária.

A possibilidade de reinstituição dos benefícios fiscais concedidos unilateralmente, do modo como foi aprovada no texto final da LC - não se exigindo qualquer contrapartida das unidades federadas, mas apenas a disponibilização da informação de quais benefícios serão reinstituídos, parece estimular a continuidade dos benefícios.

A ausência de uma regra que preveja a gradual redução desses benefícios fiscais ao longo do tempo, também gera impactos nas finanças dos contribuintes, na medida em que forçará a estes a se depararem, ao fim do prazo máximo de 15 anos, a uma nova disciplina fiscal sem qualquer regra de transição para se adaptarem e minorarem os efeitos negativos dessa mudança.

A crítica ainda é maior porquanto um dispositivo dessa natureza foi inserido quando da discussão do projeto da LC na Câmara dos Deputados, mas foi suprimido quando do retorno do projeto ao Senado Federal, Casa iniciadora do projeto de lei.

O referido dispositivo trazia a previsão da redução gradual dos benefícios reinstituídos, fazendo com que o contribuinte, aos poucos, fosse absorvendo a carga

tributária equivalente aos patamares ordinários praticados para os demais contribuintes que não são beneficiados.

A razão para a tentativa de inclusão desse escalonamento gradual de redução dos benefícios fiscais decorreu justamente da argumentação de que não seria aconselhável a interrupção imediata dos benefícios irregulares, trazendo-se uma diminuição gradativa do benefício, de forma que, ao longo do tempo, o contribuinte beneficiado tivesse como absorver sua interrupção.

Há motivos para se imaginar que umas das razões utilizadas para a aprovação da LC n. 160/17, qual seja, a de que a extinção abrupta e imediata dos benefícios poderia gerar a inviabilidade econômica de operação das empresas beneficiárias, possa ser repetida daqui a 8 ou 15 anos, quando da extinção do prazo para vigorar a reinstituição desses benefícios.

O prazo máximo de 15 anos para vigorar os benefícios/incentivos reinstituídos, por sua vez, aparentemente também pode ser considerado demasiado extenso, implicando, muitas vezes, na continuidade dos benefícios por um prazo superior ao originalmente previsto.

Tal prazo poderá acarretar, conseqüentemente, uma situação até mais favorável para as empresas que gozam desses benefícios/incentivos concedidos irregularmente.

No que tange à previsão de mecanismos sancionatórios para evitar a continuidade na concessão de benefícios irregulares, a LC aparentemente não ter trouxe qualquer novidade relevante em relação à disciplina atual prevista na LC n. 24/75.

Com efeito, as sanções previstas na LC n. 160/17 são equivalentes àquelas adotadas na LC n. 24/75, apenas tendo sido previsto que não serão efetuados repasses voluntários de outros entes à unidade federada concedente, assim como sendo proibida a contratação de novos empréstimos ou a obtenção de garantia, de forma direta ou indireta, de outro ente federativo.

Assim, há um justificado ceticismo acerca da aptidão da nova legislação em atenuar a continuidade das práticas de se conceder benefícios/ fiscais unilateralmente pelos estados, à revelia da Constituição Federal e da LC n. 24/75.

Outra crítica que se faz em relação à LC n. 160/17 é a de que a remissão ampla e irrestrita aparentemente contém uma fragilidade jurídica.

É que, da leitura do seu art. 5º, verifica-se que a LC adotou a remissão direta dos créditos tributários constituídos na unidade federada de destino, amparados nas sanções previstas no artigo 8º da LC n. 24/75.

E mais, de forma retroativa à data original de concessão do benefício fiscal irregular. Diferentemente da possibilidade de remissão de crédito tributário próprio da unidade federada concedente e da sua reinstituição, as quais remeteu para o convênio específico do CONFAZ.

Ocorre que, embora ela tenha previsto que a remissão pela unidade federada concedente gere efeitos em outra unidade federada que tenha crédito constituído, deve-se atentar que deverá haver lei específica na unidade federada que eventualmente tenha crédito constituído, sob pena de afronta ao artigo 150, § 6º da Constituição Federal.¹⁷⁴

Com efeito, o fato de a unidade federada concedente remitir os créditos tributários decorrentes dos benefícios irregulares que concedeu não parece fazer ser possível que gere efeitos em créditos tributários constituídos por outra unidade federada.

Como visto, a Constituição Federal é clara e somente se houver lei específica na unidade federada de destino, que constituiu os créditos, é que eles serão perdoados.

Considerando, todavia, o montante dos créditos constituídos bem como as diversas formas de transferência de crédito do ICMS destacado, mas não cobrado, muitas vezes engendrada com o conhecimento do destinatário, como por exemplo na transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, a lei estadual que concederá a remissão poderá delimitar o objeto dos créditos tributários que poderão fruir da remissão, não sendo ampla e irrestrita e também não observando a retroatividade prevista na Lei Complementar.

Ainda, até mesmo por motivos de gestão tributária, eventualmente alguma ou algumas unidades federadas sequer poderão publicar a lei remetendo créditos tributários constituídos que se fundamentem na glosa de créditos prevista no artigo 8º da LC n. 24/75.

Estima-se que o volume de crédito tributário constituído em virtude da glosa de créditos com amparo no artigo 8º da Lei Complementar n. 24/75¹⁷⁵ seja extremamente

¹⁷⁴ Art. 150 (...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

¹⁷⁵ Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;
II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento

significativo, o que fará com que deverá ser analisada com cautela se haverá e quais serão os limites de eventual remissão.

Também é razoável aguardar discussões judiciais em face da inconstitucionalidade da legislação complementar.

Com efeito, diante do dispositivo constitucional do art. 155, §2º, XII, g, indaga-se se poderia a LC perdoar créditos fiscais, consolidando benefícios concedidos no passado, quando a Constituição determina que esses benefícios só poderiam ser concedidos mediante deliberação dos estados.

E mais. Indaga-se se poderia a LC, inclusive, ignorar normas constitucionais protetivas de algumas regiões do país com vistas à diminuição das desigualdades regionais, como as conferidas à Zona Franca de Manaus, conferidas pelo art. 40, 92 e 92-A do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT^{176/177}.

Nesse sentido, no momento em que se escreve o presente trabalho, já se tem conhecimento da ADI n. 5.902/AM, ajuizada pelo Governador do Estado do Amazonas, cuja relatoria está sob responsabilidade do Ministro Marco Aurélio, e cujo pedido de liminar já foi denegado.

Discute-se no bojo da referida ADI se, em se mantendo o regime conferido pelos referidos instrumentos legislativos, ou seja, convalidando-se benefícios fiscais concedidos ao arremio da LC n. 24/75 e da Constituição Federal, terminará por esvaziar o conteúdo do regime diferenciado especial de tributação concedido à Zona Franca de Manaus, previsto nos arts. 40, 92 e 92-A do ADCT.¹⁷⁸

das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.

¹⁷⁶ Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. (Vide Decreto n. 7.212, de 2010)

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003) (Vide Decreto n. 7.212, de 2010)

Art. 92-A. São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 83, de 2014)

¹⁷⁷ Sobre esse tema, já existe uma ADI ajuizada pelo Governador do Amazonas, a de n. 5902, de relatoria do Min. Marco Aurélio.

¹⁷⁸ Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

Alegou-se, ainda, afronta à autoridade das reiteradas decisões proferidas pelo STF acerca da matéria, além de ofensa ao pacto federativo, haja vista a inconstitucionalidade do quórum de 2/3 dos Estados e 1/3 dos integrantes de cada região trazido pela LC.

As referidas insurgências constantes da ADI parecem ser relevantes, e se exigirá um pronunciamento conclusivo do STF a respeito da matéria. Até lá, contudo, a LC e, por consequência, o Convênio, permanecerão em vigor, produzindo regularmente seus efeitos.

Por fim, e ao que parece ser um dos dispositivos mais polêmicos trazidos pela nova legislação complementar, foi a polêmica “regra da cola”.

A referida regra contém a possibilidade da extensão dos benefícios fiscais dentro da mesma unidade federada a outros contribuintes do mesmo estado e, mais ainda, a adesão por outros estados da mesma região a esses benefícios fiscais irregulares ainda vigentes.

Com efeito, há razoável expectativa de que essa regra, na contramão do objetivo da LC n. 160/17, contribuirá para um aumento nos benefícios fiscais concedidos irregularmente pelos estados, provocando uma nova rodada de concessões.

A extensão dos benefícios para outros contribuintes e principalmente a adesão de outras unidades federativas estaduais da mesma região somente pareciam ser razoáveis num cenário em que a alíquota interestadual do ICMS fosse sendo minorada gradativamente, conforme inicialmente discutido no âmbito do Convênio ICMS n. 70/14.

Com a alíquota interestadual no patamar atual, os efeitos desses dispositivos são imprevisíveis, não parecendo ser improvável um cenário onde as unidades federadas, em um curto prazo, ofertem nova rodada de concessões de benefícios fiscais.

Estes, contudo, estarão sendo concedidos via adesão e sequer assumirão os riscos de questionamentos judiciais que até então permeavam os benefícios concedidos irregularmente.

Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003) (Vide Decreto n. 7.212, de 2010).

Art. 92-A. São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 83, de 2014).

Embora ainda não exista definição acerca dos limites dessa “cola regional”, sua simples existência fomentará ainda mais a concessão de novos benefícios fiscais, em dissonância com o inicialmente pretendido pela legislação complementar editada.

É razoável supor que uma nova rodada de concessões fiscais poderá ocorrer, em virtude até da necessidade de assunção de medidas protetivas por parte das unidades federadas - que poderão ser compelidas a conceder benefícios semelhantes aos concedidos pelas unidades federadas vizinhas, sob pena de que empresas fixadas em seus territórios optem por alterarem seus domicílios para os territórios em que em que seja praticada uma carga tributária inferior.

Nesse cenário de incertezas, há que se aguardar para verificar o posicionamento de cada ente federativo estadual diante da nova disciplina trazida pela nova LC n. 160/17.

Por ora, a única certeza trazida pela LC é a inauguração de um novo capítulo na guerra fiscal do ICMS, onde haverá a possibilidade de ser efetivado um “corte” temporal no passado, garantindo-se a segurança jurídica dos contribuintes que gozaram dos benefícios concedidos de maneira irregular, bem como dos estados que concederam esses benefícios.

CONCLUSÃO

Ao longo dos capítulos anteriores, foi visto que a CF/88 e a LC n. 24/75 previram uma disciplina específica para a concessão de benefícios fiscais de ICMS, a fim de se garantir um federalismo fiscal mais cooperativo por parte dos entes federativos.

Não obstante, essas regras foram sendo paulatina e reiteradamente desrespeitadas pelos estados-membros de DF, especialmente a partir de meados da década de 1990, onde houve o recrudescimento na concessão desses benefícios/incentivos de maneira unilateral, sem a prévia aprovação do CONFAZ, o que terminou levando ao fenômeno conhecido como guerra fiscal do ICMS.

O objetivo desses estados e DF com essa conduta foi atrair investimentos produtivos e desenvolvimento para seus territórios, objetivo este até certo ponto alcançado, mas sob uma pesada consequência fiscal para esses entes.

Desde as primeiras ADIs julgadas, o STF foi contra a concessão desses benefícios fiscais concedidos unilateralmente, julgando-se procedente os pedidos das ações que questionavam os atos normativos de concessão.

A pacificação da jurisprudência do Tribunal constitucional a respeito do tema, culminando com a edição da proposta de súmula vinculante - PSV n. 69, assim como as recentes decisões nas ADIs 429/CE e 4481/PR, onde o tribunal passou a conferir efeitos prospectivos à decisão de inconstitucionalidade, abriu uma perspectiva para uma solução jurídica definitiva sobre o tema, e conferiu as bases jurídicas para que o Congresso Nacional pudesse aprovar o PLP n. 54/15, posteriormente convertido na LC n. 160/17.

A disciplina inaugurada pela LC n. 160/17, posteriormente regulamentada pelo Convênio ICMS n 190/17, trouxe como principal ponto de destaque a pretensão de pacificação do passado de concessões de benefícios/incentivos fiscais irregulares por parte dos estados, através da possibilidade de remissão dos créditos e reinstituição dos benefícios, conferindo-se segurança jurídica às empresas que gozam ou gozaram desses benefícios, assim como aos estados concedentes.

A ideia de se realizar um “corte” temporal no passado não é nova, e inicialmente foi prevista no próprio Convênio ICMS n. 70/14, que conferiu as bases político-normativas da futura legislação complementar.

Não obstante, esta seria apenas uma das providências associadas à uma ampla discussão do sistema tributário nacional, especialmente a uma reforma do ICMS.

O Congresso Nacional, no entanto, atendendo a pressões das bancadas estaduais e à vista da urgência da medida da pacificação do passado, separou as matérias e pôs em votação somente a convalidação dos benefícios fiscais, relegando mais uma vez as discussões acerca de uma reforma tributária.

Para o Governo Federal, a LC n. 160/17 também representou o benefício de ter sido aprovada sem a necessidade de criação de Fundos (de desenvolvimento regional e de compensação para os estados que perderem com a redução das alíquotas interestaduais) também previstos no referido Convênio ICMS.

A par disso, há um justificado temor de que a LC seja tão-somente um novo capítulo na polêmica e controversa questão da guerra fiscal do ICMS.

Esse capítulo, contudo, poderá ampliar ainda mais o espectro dos benefícios fiscais irregulares concedidos, uma vez que i) os estados poderão estender o prazo de concessão dos benefícios fiscais para períodos inclusive superior ao inicialmente previsto; ii) poderão estender os benefícios para outros contribuintes sediados em seus territórios; iii) outros estados da mesma região poderão estender os benefícios para os contribuintes instalados em seus territórios; iv) cessará os questionamentos judiciais em face dos benefícios, que agora gozarão de um regime legal para sua concessão e permanência da vigência.

Em última análise, a LC n. 160/17 pode acabar por fomentar o aumento da carga tributária ao consumidor final, fazendo com que a população tenha que arcar com as consequências da perpetuação da guerra fiscal.

Com efeito, a existência de dispositivos como aquele que prevê a polêmica regra da “cola”, faz com que seja razoável imaginar-se que haja uma nova rodada de concessões de benefícios fiscais pelos estados, acirrando-se a disputa entre eles, acentuando-se uma corrida ao fundo do poço.¹⁷⁹

¹⁷⁹ “Chama-se a atenção que a pior faceta da guerra fiscal não passa pela tributação em si, nem mesmo em minar a receita efetiva e as finanças estaduais, mas a grave distorção que impõe a livre concorrência no País. Como é um incentivo que afeta diretamente o nível de preço, e permite uma arbitrariedade ao infinito, plantas iguais, suportam um ônus de carga diferente dependendo do local em que for instalada e das vantagens que conseguiram angariar do Estado numa negociação individualizada – e, na maioria das vezes, nada pública. Talvez não haja uma forma de intervenção estatal tão aguda na economia porque distorce totalmente as condições de concorrência. Foi criada uma lógica perversa: muitos empreendedores, mesmo que talvez preferissem evitar o risco de um benefício irregular, são compelidos à guerra fiscal simplesmente se seu concorrente conseguir uma vantagem fiscal que o deixe em melhor condição para competir. Neste contexto, por opção ou falta dela, por atração ou por reação, a guerra fiscal do ICMS se tornou uma prática universal e chegou perto de provocar um equilíbrio contraditório: quando

Além disso, a previsão de prazos máximos demasiadamente extensos (como aquele que prevê 15 anos) para a vigência dos benefícios reinstituídos, bem como a ausência de uma regra que discipline a redução gradual destes poderá acarretar, respectivamente, prazos de vigência ainda maiores do que os originalmente previstos, bem como discussões futuras acerca da necessidade de se prorrogar o prazo para que as empresas possam adaptar-se às mudanças.

Dada a controvérsia dos dispositivos da nova legislação, não está afastada, ainda, uma nova fase de disputas jurídicas para a declaração da inconstitucionalidade de dispositivos da lei, fase já inaugurada pelo Estado do Amazonas, com o ajuizamento da ADI n. 5902.

Enfim, à LC n. 160/17 sozinha não se atribui o papel de pôr fim a um fenômeno há uma prática há muito incrustrada nas relações federativas do Estado brasileiro, e nem parece ter sido esse o seu escopo principal.

Somente com medidas mais amplas no bojo de uma reforma tributária, como a adoção do princípio da tributação do ICMS pelo estado de destino da mercadoria, domicílio do consumidor final, ou mesmo a redução da alíquota interestadual do imposto, contribuirá de maneira mais eficaz para se restringir a guerra fiscal do ICMS,¹⁸⁰ que atualmente fugiu do controle dos próprios entes estaduais, reféns desta política.¹⁸¹

todos os estados concedem benefícios, de uma ou de outra forma, e quando todos os investidores produtivos acabam sendo incentivados, de certa forma se chegou a um equilíbrio, entretanto, ‘no fundo do poço’ (tomando emprestada a expressão racetothebottom, comum na literatura internacional sobre a matéria)” (AFONSO, José Roberto. ICMS: diagnóstico e perspectivas. In: REZENDE, Fernando (Org.). **O federalismo brasileiro em seu labirinto: crise e necessidade de reformas**. Rio de Janeiro: FGV, 2013, p. 212)

¹⁸⁰ A propósito do tema, Fernando Facury Scaff e Gabriel Herco da Cunha teceram os seguintes comentários acerca da LC: “Acabará a guerra fiscal? Não se crê. As sanções descritas já existiam e não foram cumpridas — por qual motivo agora serão? Tal disputa federativa só acabará quando for alterado o sistema de ICMS, de cobrança predominante na origem para o destino. Ou federalizado o sistema. Não parece haver vontade política para isso. O ponto altamente positivo da LC 160 é dar certeza sobre o passado — o que não é pouca coisa, observando o Brasil. Todas as empresas que possuíam provisionamento para enfrentar essa incerteza liberarão seus recursos, e quem tem lides administrativas ou judiciais envolvendo essa matéria, pode pedir baixa dos autos. Eventuais créditos podem ser reanalisados, pois pode ocorrer que, em algumas situações específicas, hajam recursos a serem recuperados.” SCAFF, Fernando Facury; CUNHA, Gabriel Hercos da. Não se crê que a LC 160 colocará fim à guerra fiscal entre estados. **Conjur**, ago./2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-ago-17/opinio-nao-cre-lc-160-colocara-fim-guerra-fiscal>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

¹⁸¹ Gedalva Baratto e Fátima Guerreiro atribui a guerra fiscal, dentre outras, à ausência de uma política de desenvolvimento nacional: “Harmful effects as a result of the fiscal war have been systematically pointed out since 1995, when Constitutional Amendment Proposal N. 175/95 was forwarded to the National Congress. The definition and implementation of a regional development policy able to detect potential comparative advantages in underprivileged regions, as well as creating adequate growth fostering instruments for these regions seems essential to an agreement that involves the ICMS reform. The creation of a Regional Development Fund (FNDR) financed by the federal government that the states

Adicionalmente, a criação de um Fundo de Desenvolvimento Regional, bem como a disponibilidade de outras transferências federais há bastante tempo institucionalizadas, são fatores que viabilizam a adoção de um imposto mais harmonizado, com ganhos generalizados para os estados, ainda que seja impossível que tais ganhos sejam equitativos do ponto de vista inter-regional.¹⁸²

Luiz Vilela¹⁸³ defende que a necessidade de reforma tributária no Brasil está sendo discutida há mais de 20 anos, mas todas as tentativas de reforma ampla restaram fracassadas, e emenda que “Tentativas anteriores de reforma falharam porque trataram de aspectos pontuais e não buscaram uma solução completa que resultasse no reequilíbrio do federalismo fiscal brasileiro. (...)”

José Roberto Afonso,¹⁸⁴ por sua vez, defende que mudanças isoladas não resolve o problema estrutural, o que termina por fomentar reações locais e conflitos adicionais

consider sufficient to replace the ICMS as an instrument of economic policy is been discussed. (...)” GUERREIRO, Fátima; BARATTO, Gedalva. Aspects of subnational taxation in Brazil. Forum of Federations: the global network on Federalism and Devolved Governance. **Occasional Paper Series**, n. 12, p. 56.

¹⁸² Nesse sentido, Gedalva Baratto e Fátima Guerreiro sintetizara: On the one hand, scholars, businesses and governments seem to agree in relation to the need to fix distortions and harmonize the tax system, particularly the ICMS. On the other hand, the reform process does not advance as a result of the sacrifice that harmonization represents to the autonomy of subnational governments. The efforts made by technical commissions with the aim of pointing out efficient and viable solutions to improve the tax system have been lost during cyclic discussions about a multiple proposals. If an agreement is reached and indeed in some level of legislative harmonization does come into effect, news obstacles, disparities and unilateral initiatives tend to lead to new levels of disorganization. Therefore, harmonizing goes beyond constitutional and legal alterations. Amongst other things, it requires the creation of supra-state administrative levels that work ensuring that legislation, litigation and procedures are aligned. In addition, it requires the intensification and enhancement of an information exchange system and, in view of the disparities among states, a reasonable degree of levelling of state tax administrations, especially in what refers to the training of civil servants and use of information technology. The success of this structure will without a doubt have to take into consideration the level of autonomy that the federated units are ready to renounce in the name of harmonization, as well as the central government’s coordination capacity.” GUERREIRO, Fátima; BARATTO, Gedalva. Aspects of subnational taxation in Brazil. Forum of Federations: the global network on Federalism and Devolved Governance. **Occasional Paper Series**, n. 12, p.59-60.

¹⁸³ VILELA, Luiz. FPE e renegociação federativa. In: SEMINÁRIO FEDERAÇÃO E GUERRA FISCAL, 1, 2011, Brasília. **Anais...**Brasília, Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP) e Fundação Getúlio Vargas (FGV), 2011, v. 3.

¹⁸⁴ “Pode-se dizer que quem deveria ter uma visão estratégica e ampla, o governo federal, oscila entre a inépcia e a omissão. (...) No outro campo da federação brasileira, os governos subnacionais nunca tiveram uma tradição de articulação institucional organizada e sistemática (...). A profunda diversidade econômica, cultural e institucional entre governos estaduais e municipais, e a multiplicidade destes últimos, dificultam um esforço coletivo ou majoritário para reflexão e para formulação de propostas, inclusive legislativas. (...) Para destravar a agenda federativa aqui listada e ter um Executivo federal mais presente e, sobretudo, eficiente, um caminho possível é ampliar o leque de questões a serem enfrentadas. Uma matéria está ligada a outra e as soluções deveriam ser concatenadas, como já alertado por parlamentares e governadores. Nem é preciso recorrer a lições teóricas ou experiências históricas ou internacionais para defender que os entes, que eventualmente viessem a perder recursos em uma redistribuição de ICMS, cobrado nas transações interestaduais ou redivisão das rendas de petróleo, deveriam ser os mesmos que poderiam ter acréscimo de participação relativa no rateio do FPE, em troca de redução de cotas daqueles que ganharam receita das outras fontes. O que falta, então, para se ter essa

no sistema federativo. Por isso defende que se discuta se a melhor alternativa é fatiar a reforma ou renegociar com todos os entes envolvidos.

Não obstante, é de se reconhecer o devido valor da LC n. 160/17 como tendo inaugurado um novo capítulo nesse fenômeno, constituindo-se em uma peça inicial dessa engrenagem de se buscar uma solução a contento para esse problema federativo.

Afinal, cumpre a LC um relevante papel em pacificar o passado, dada a urgência de uma saída negociada para os estados e contribuintes que conviveram durante longos anos com benefícios concedidos unilateralmente, bem como o de preparar o terreno para uma discussão mais ampla de reforma do ICMS e do sistema tributário nacional, privilegiando-se a tributação do imposto no estado de destino da mercadoria, bem como a redução gradual de suas alíquotas interestaduais.

Certo é que ainda há muito o que ser feito e debatido em relação ao tema da guerra fiscal do ICMS, e que somente com a implementação da referida LC e do Convênio que a regulamentou é que tornará possível uma melhor compreensão acerca do nível de comprometimento dos estados e do DF com a criação de um novo modelo de benefícios fiscais, doravante com respeito à Constituição Federal e à LC n. 24/1975.

visão abrangente? Antes de tudo, abandonar a ideia do que seria uma forma de minimalismo – o que é diferente de gradualismo. Não iremos a nenhum lugar enquanto tentarmos enfrentar cada questão por vez, mas ignorando os problemas e as alternativas para as outras questões. Outro é o caso de buscar equacionar as diferentes questões numa visão abrangente, com uma ação coordenada e negociada, ainda que cada caso leve a um ato próprio, distinto do adotado para o outro caso, e, o principal é que as mudanças sejam realizadas gradualmente, ao longo do tempo. O que não se pode é perder o norte, seja para dar consistência e coerência nas decisões que se adota, seja para indicar os objetivos de médio e longo prazos. Mudar aos poucos não é o mesmo que mudar pouco”. AFONSO, José Roberto. **Relações intergovernamentais no Brasil: dividir ou renegociar?** In: SEMINÁRIO FEDERAÇÃO E GUERRA FISCAL, 1, 2011, Brasília. **Anais...**Brasília, Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP) e Fundação Getúlio Vargas (FGV), 2011. v. 3.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Constitucionalidade das convalidações de incentivos fiscais acordadas entre os estados. **Revista Opinião Jurídica**, v. 14, n. 18, 2016, Unichristus – Qualis B. 2 – 2016, p. 238.

AFONSO, José Roberto. ICMS: diagnóstico e perspectivas. In: REZENDE, Fernando (Org.). **O federalismo brasileiro em seu labirinto: crise e necessidade de reformas**. Rio de Janeiro: FGV, 2013.

AFONSO, José Roberto. **Relações intergovernamentais no Brasil: dividir ou renegociar?** In: SEMINÁRIO FEDERAÇÃO E GUERRA FISCAL, 1, 2011, Brasília. **Anais...Brasília**, Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP) e Fundação Getúlio Vargas (FGV), 2011. v. 3.

ÁVILA, Ana Paula Oliveira. **Determinação dos efeitos do controle de constitucionalidade: possibilidades e limites**. 2002. (mimeografado).

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARATTO, Gedalva. **Alternativas para tributar as operações e prestações interestaduais e para partilhar o produto da arrecadação**. 2005. Dissertação (Mestrado). Curitiba: UFPR/ Departamento de Economia, 2005, mimeo.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na guerra fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BERCOVICI, Gilberto. **Dilemas do estado federal brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BONILHA, Paula Celso Bergstrom. **IPI e ICM: fundamentos da técnica não-cumulativa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: estados-membros em “guerra fiscal”**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. In: XXVI CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO: INCENTIVOS FISCAIS E DIREITO DE CRÉDITO. **Revista de Direito Tributário**, n. 199, 2012.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Federação e guerra fiscal à luz dos Tribunais Superiores. In: XVII CONGRESSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. **RDT** n. 121, 2013, p. 22.

DURAND, Charles. El estado federal em el derecho positivo. In: BERGER, Gaston et al. **El federalism**. Madrid: Tecnos, 1965. (Colección de Ciencias Sociales, n. 41)

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, v. 59, ano 10. Belo Horizonte: Fórum, setembro-outubro de 2012.

FUNARO, Hugo. **Guerra fiscal: efeitos jurídicos da aprovação da proposta de Súmula Vinculante 69 pelo STF**. **Conjur**, out./2014. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2014-out-03/hugo-funaro-efeitos-juridicos-aprovacao-sumula-vinculante-69>>. Acesso em: 02 mar. 2018. FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Impactos socioeconômicos da suspensão de incentivos fiscais**. Produto 2 A: Relatório Final (Impactos Socioeconômicos I dos Incentivos Fiscais Estaduais). Federação das Indústrias do Estado de Goiás – FIEG. Rio de Janeiro, 2011.

GUERREIRO, Fátima; BARATTO, Gedalva. Aspects of subnational taxation in Brazil. Forum of Federations: the global network on Federalism and Devolved Governance. **Occasional Paper Series**, n. 12, p. 2.

HARADA, Kiyoshi. A Constituição de 1988 e os privilégios fiscais no âmbito municipal. **Direito tributário atual**, v. 10, p. 2697. São Paulo: Resenha Tributária, 1990.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN CASS R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: Norton & Co., 1999.

LOBO, Rogério Leite. **Federalismo fiscal brasileiro: discriminação de rendas tributárias e centralidade normativa**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: _____. (Coord.) **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros. O pacto federal. In: **Pacto federativo**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grandes questões atuais do direito tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 16. São Paulo: Dialética, 2012.

MONTESQUIEU, Barão de. **O espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PRADO, Sérgio Roberto Rios do. Guerras fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. **Revista Economia e Sociedade**, v. 13, IE-Unicamp/SP, 2000.

RIBEIRO, Leonardo Alcântara. **A guerra fiscal do ICMS sob uma perspectiva de competição tributária**. São Paulo: Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas – DIREITO GV, 2010

RIBEIRO, Maria de Fátima. Guerra fiscal: a súmula vinculante e a cobrança retroativa de tributos e multas. In: QUEIROZ, Mary Elbe (Org.). **Tributação em foco: a opinião de quem pensa, faz e aplica o direito tributário**. 1. ed. Recife: CEAT IPET FOCO FISCAL, 2013, v. 1, p. 461.

ROSENBERG & ASSOCIADOS. **Importância dos incentivos fiscais regionais para o desenvolvimento econômico-social**: estudo preparado para a Adial Brasil. 4. dez./2009, p. 14. Disponível em: <<http://www.adialbrasil.com.br/adial/anexo/propostas/1311368724973/ADIALrelatoriov9.doc>>. Acesso em: 11 out. 2017.

SCAFF, Fernando Facury. Guerra fiscal e súmula vinculante: entre o formalismo e o realismo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 18. São Paulo: Dialética, 2014.

_____; CUNHA, Gabriel Hercos da. Não se crê que a LC 160 colocará fim à guerra fiscal entre estados. **Conjur**, ago./2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-ago-17/opiniao-nao-cre-lc-160-colocara-fim-guerra-fiscal>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SHAH, Anwar. **Competição inter-regional e cooperação federal**: competir ou cooperar? Não é essa a questão. In: FÓRUM INTERNACIONAL SOBRE O FEDERALISMO NO MÉXICO VERACRUZ, México, 15-17 de novembro de 2001.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **Federalismo e autonomias no estado brasileiro**: federalismo nominal e federalismo de regiões. In: I SIMPOSIUM INTERNACIONAL DE DERECHO CONSTITUCIONAL AUTONÓMICO, 1985, Espanha: Generalitat Valenciana.

TEIXEIRA, José Joaquim Ribeiro. **Lições de finanças públicas**. Coimbra: Editora Coimbra, 1997.

TORRES, Heleno Taveira. Guerra fiscal está mantida no caso de subvenções para investimentos. **Conjur**, set./2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-set-20/consultor-tributario-guerra-icms-mantida-casos-subvencoes-investimento>>. Acesso em: 13 nov. 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007.

VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS**: quem ganha e quem perde. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1997.

VILELA, Luiz. FPE e renegociação federativa. In: SEMINÁRIO FEDERAÇÃO E GUERRA FISCAL, 1, 2011, Brasília. **Anais...**Brasília, Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP) e Fundação Getúlio Vargas (FGV), 2011, v. 3.

WAGNER, Richard E. **Competitive federalism in institutional perspective**. 1999, p. 167. Disponível em: <<http://mason.gmu.edu/~rwagner/Federalism.pdf>>. Acesso em: 13 out. 2017.

LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Códigos Saraiva. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. **Convenio ICMS 70/2014**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2014/CV070_14>. Acesso em: 08 jun 2018.

_____. **Convenio ICMS 190/2017**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17>. Acesso em: 08 jun. 2018.

_____. **Lei Complementar 24/1975**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.

_____. **Lei Complementar 101/2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.

_____. **Lei Complementar 169/2017**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp169.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.

_____. **Mensagem de veto n. 276/17**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2017/leicomplementar-160-7-agosto-2017-785276-veto-153495-pl.html>>. Acesso em: 30 maio 2018.

_____. **PLS 170/2012**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/105706>>. Acesso em: 30 maio 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI n. 84/MG**, Rel.: Min. ILMAR GALVÃO, Órgão julgador: Tribunal Pleno. Data do julgamento: 15/02/1996. Data da publicação: DJ 19/04/1996.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI 4437/PR**. Rel. Min. ROBERTO BARROSO. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Data do julgamento: 11/03/2015. Data da publicação: DJe 092 DIVULG 18/08/2015 PUBLIC 19/05/2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI 429/CE**. Rel. Min. Luiz Fux. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Data do julgamento: 20/08/2014. Data da publicação: DJe 213 DIVULG 29-10-2014 PUBLIC 30-10-2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1296/PE**. Rel. Min. CELSO DE MELLO. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Data do julgamento: 21/09/1995. Data da publicação: DJ 01/08/2003 PP-00099 EMENT Vol 02117-20 PP – 04139.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI 3794/PR**. Rel. Min. ROBERTO BARROSO. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Data do julgamento: 18/12/2014. Data da publicação: DJe 036 DIVULG 24/02/2015 PUBLIC 25/02/2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2345/SC**. Rel. Min. CEZAR PELUZO. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Data do julgamento: 30/06/2011. Data da publicação: DJe 150 DIVULG 04-08-2011 PUBLIC 05-08-2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2906/RJ**. Rel. Min. MARCO AURÉLIO. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Data do julgamento: 01/06/2011. Data da publicação: DJe 123 DIVULG 28-06-2011 PUBLIC 29-06-2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1247/PA**. Rel. Min. DIAS TOFFOLI. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Data do julgamento: 01/06/2011. Data da publicação: DJe 157 DIVULG 16-08-2011 PUBLIC 17-08-2011.