

**Pró-Reitoria Acadêmica
Universidade Católica de Brasília
Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu
Curso de Mestrado em Direito**

**O DIREITO DOS CONVÊNIOS DE ICMS: UMA
CONTRIBUIÇÃO PARA O ESTUDO DO
FEDERALISMO FISCAL.**

**Autor: Mauro Sérgio de Souza Moreira
Orientadora: Prof. Dra. Liziane Angelotti Meira**

**Brasília – DF
2017**

MAURO SÉRGIO DE SOUZA MOREIRA

**O DIREITO DOS CONVÊNIOS DE ICMS: UMA
CONTRIBUIÇÃO PARA O ESTUDO DO
FEDERALISMO FISCAL.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu no Curso de Mestrado da Universidade Católica de Brasília, como requisito para obtenção do Título de Mestre em Direito.

Área de Concentração: Direito, Instituições e Desenvolvimento.

Linha de pesquisa: Direito, Estado, Tributação e Desenvolvimento.

Prof^a. Orientadora Dra. Liziane Angelotti Meira

Brasília
2017

M838d Moreira, Mauro Sérgio de Souza.

O direito dos convênios de ICMS: uma contribuição para o estudo do Federalismo Fiscal / Mauro Sérgio de Souza Moreira – 2017.

109 f. ; 30 cm

Dissertação (Mestrado) – Universidade Católica de Brasília, 2017.

Orientação: Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira

1. Direito. 2. Federalismo Fiscal. 3. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). 4. Convênios de ICMS. 5. Guerra Fiscal. I. Meira, Liziane Angelotti, orient. II. Título.

CDU 34:336.22

Dissertação de autoria de Mauro Sérgio de Souza Moreira, intitulada “O DIREITO DOS CONVÊNIOS DE ICMS: UMA CONTRIBUIÇÃO PARA O ESTUDO DO FEDERALIZMOS FISCAL”, apresentada ao Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu no Curso de Mestrado da Universidade Católica de Brasília, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito, defendida e aprovada pela examinadora abaixo assinada:

Prof^a. Dra. Liziane Angelotti Meira
Orientadora
Curso de Mestrado em Direito - UCB

Prof. Dr. Marco Aurélio Pereira Valadão
Curso de Mestrado em Direito - UCB

Prof. Dr. Jonathan Barros Vista
Professor Externo
Curso de Mestrado e Doutorado em Direito – PUC/SP

Dedico este trabalho aos meus pais, Josafá e Elizabeth, por terem me ensinado a não me “avexar”, pois toda caminhada começa no primeiro passo, a natureza não tem pressa, segue seu compasso, inexoravelmente chega lá. Dedico aos meus irmãos, Marília e Victor, que sempre me fizeram crer que era possível, e a minha noiva, Mariana, por ter compreendido os momentos de ausência e ter me dado forças e carinho nesta caminhada.



AGRADECIMENTO

Agradeço em especial a Professora Liziane Angelotti Meira por ter me acolhido desde o início no Mestrado da Universidade Católica de Brasília, de forma sempre atenciosa, além de ter contribuído fortemente para meu engrandecimento acadêmico e como profissional do direito.

Nutro com convicção que somente com os convênios pôde ser alcançada a integração de todos esses subsistemas normativos de ICMS elaborados pelos Estados e pelo Distrito Federal. (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011. Pág. 255)

RESUMO

Referência: MOREIRA, Mauro Sérgio de Souza. O Direito dos Convênios de ICMS: uma contribuição para o estudo do federalismo fiscal. 2017. 103 folhas. Dissertação (Curso de Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília/UCB, Brasília/DF, 2017.

O presente estudo aborda, primeiramente, as possibilidades e limites do Federalismo Fiscal e a análise conjuntural do problema afeto à Guerra Fiscal; posteriormente, estabelece-se conceitos básicos, elementos quanto à natureza jurídica e forma de incorporação dos convênios de ICMS nos ordenamentos jurídico-tributários locais, a evidenciar as repercussões da proposta no direcionamento das atividades estatais; e, por fim, verificar de que forma os Convênios de ICMS e as alterações (propostas) legislativas podem mitigar ou não os efeitos da Guerra Fiscal. Faz-se necessário, assim, o estudo detido do Federalismo Fiscal, notadamente nos seus aspectos constitucionais, a partir de interpretação história, sistemática e teleológica. Além disso, compreender o problema da Guerra Fiscal, a partir de análise da Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS. Nesse contexto, analisa-se a natureza jurídica dos Convênios de ICMS e forma de incorporação aos ordenamentos jurídicos locais. Por conseguinte, verificar de que forma os Convênios de ICMS e as alterações (propostas) legislativas podem mitigar os efeitos da Guerra Fiscal. Como o desenvolvimento da pesquisa, a hipótese se confirma, sendo certo que os Convênios de ICMS têm relevante papel na conformação do ordenamento jurídico tributário, sendo melhor conceituado como veículo introdutor de norma de harmonização do ordenamento jurídico-tributário e mitigação dos efeitos da “Guerra Fiscal”, considerando a estrutura e formas de incorporação dos Convênios, construiu-se arcabouço teórico sobre o tema a fim de concluir no sentido da existência de um Direito dos Convênios.

Palavras-chaves: Federalismo Fiscal – ICMS – Convênios de ICMS - Guerra Fiscal

ABSTRACT

This study discusses, first, the possibilities and limits of the Fiscal Federalism and situational analysis of the problem affect the fiscal war; subsequently sets up basic concepts, elements as to the legal nature and form of incorporation of ICMS agreements in the legal and tax frameworks sites, highlight the proposal of the impact on the direction of state activities; and finally, check how the ICMS Agreements and amendments (proposed) laws can mitigate or not the effects of Tax War.

Keywords: Fiscal Federalism- The Fiscal War – ICMS – ICMS Agreements

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	10
2. DO FEDERALISMO FISCAL, EVOLUÇÃO DO ARCABOUÇO NORMATIVO E GUERRA FISCAL E FEDERALISMO EM ORDENAMENTOS JURÍDICOS ESTRANGEIROS.....	13
2.1. NOÇÕES INICIAIS SOBRE FEDERALISMO FISCAL.....	13
2.2. FEDERALISMO FISCAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	17
2.3. EVOLUÇÃO DO ARCABOUÇO NORMATIVO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	20
2.4. FEDERALISMO FISCAL NOS ORDENAMENTOS JURÍDICOS ESTRANGEIROS.....	26
2.4.1 Alemanha.....	26
2.4.2 Canadá	27
2.4.3 Índia.....	28
2.4.4 Estados Unidos.....	28
2.4.5 Reino Unido.....	29
3. DOS CONVÊNIOS DE ICMS – ASPECTOS TEÓRICOS	29
3.1. CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA	29
3.2. EVOLUÇÃO NORMATIVA	36
3.3. PANORAMA JURISPRUDENCIAL.....	42
3.4. UNANIMIDADE NA LEI COMPLEMENTAR 24/75 A LEI COMPLEMENTAR 160/2017.....	45
3.5. INCORPORAÇÃO DOS CONVÊNIOS DE ICMS.....	50
4. DOS CONVÊNIOS DE ICMS – ASPECTOS PRÁTICOS.....	56

4.1. LEI COMPLEMENTAR 24/75 E O CONFAZ	56
4.2. DOS EFEITOS DO DESCUMPRIMENTO DA LEI COMPLEMENTAR 24/75....	61
4.3. DO PROJETO DE LEI nº 130, DO CONVÊNIO ICMS Nº 70/2014, DO CONVÊNIO ICMS Nº 42/2016 E DA LEI COMPLEMENTAR 160/2017.....	62
4.4. DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017.....	68
5. ANÁLISE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS À LUZ DA TEORIA DOS CONVÊNIOS DE ICMS, ESPECIFICAMENTE QUANTO AOS CONVÊNIOS Nº 106/2017 E Nº 52/2017, BEM COMO NO CASO DA GUERRA DOS PORTOS.....	76
5.1 NOÇÕES INICIAIS.....	76
5.2. CONVÊNIO Nº 106/2017 E TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE SOFTWARES POR MEIO DE DOWNLOAD E STREAMING	82
5.3. CONVÊNIO Nº 52/2017 E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	87
5.4. GUERRA DOS PORTOS.....	90
CONCLUSÃO.....	97
BIBLIOGRAFIA	104

1. INTRODUÇÃO

A conformação da Federação brasileira comporta inúmeras problemáticas, sendo certo que se pode apontar a questão fiscal como um dos elementos mais desagregadores.

Nesse diapasão, são os constantes movimentos de competição entre estados e municípios, em evidente “Guerra Fiscal”, mediante o manejo da tributação, voltados à atração de investimentos para os respectivos territórios.

As constantes Guerras Fiscais entre os entes de uma mesma Federação representam um contundente ataque ao chamado Pacto Federativo.

O Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) está no epicentro dessa discussão, sendo certo que se deve buscar a recomposição do equilíbrio e a promoção da coesão federativa.

Nesse sentido, o objetivo do presente trabalho é discutir e analisar os Convênios como instrumentos de mitigação dos conflitos de competência fiscal, bem como delinear o arcabouço normativo do ICMS, através do estudo de um Direito dos Convênios.

A relevância da pesquisa proposta é demonstrada, inicialmente, pela interdisciplinaridade do tema, que perpassa a seara constitucional para atingir aspectos jurídico-tributários – e, portanto, estruturantes -, da ordem tributária.

A perquirição acerca dos elementos dogmáticos e zetéticos para delineamento do Federalismo Fiscal, em momento inaugural.

Ato contínuo, o estudo da natureza jurídica e forma de incorporação dos convênios de ICMS nos ordenamentos jurídicos locais.

A sua interface com a Guerra Fiscal, estudada em conjunto com os principais elementos da regra-matriz de incidência tributária do ICMS.

O assunto, como se percebe, ultrapassa uma mera análise reducionista do tecnicismo jurídico, na medida em que busca não só organizar e reestruturar o estudo do federalismo fiscal, construir elementos estruturantes de um possível Direito dos

Convênios, com a perspectiva de resolução dos conflitos caracterizados pela Guerra Fiscal entre os Estados.

Por oportuno, analisar-se-á, também, a evolução legislativa e dos atos normativos, sejam eles primários ou secundários, bem como os projetos de lei que são discutidos no Congresso Nacional.

Os temas do Federalismo Fiscal, Guerra Fiscal, Convênios de ICMS não são temas novos, não há o desiderato científico de estudá-los se revista de novidade.

Algumas razões, no entanto, justificam o reexame aprofundado dos temas. E é neste ponto que surgem as implicações teórico-práticas do objeto da pesquisa para o campo jurídico em sua relação com a práxis social.

Na medida em que o nível de conflitos fiscais e insegurança aumentam, com claro prejuízo a equânime divisão de recursos, perdendo-se, no aspecto jurídico, um ponto de referência, os entes políticos deixam de direcionar seus comportamentos a um fim e acabam, por conta disso, abstendo-se de fazer, realizar e investir.

Entram em cena, pois, as justificativas epistemológicas desta pesquisa: em primeiro lugar, conhecer as possibilidades e limites do Federalismo Fiscal e a análise conjuntural do problema afeto à Guerra Fiscal; num segundo momento, estabelecendo conceitos básicos, elementos quanto à natureza jurídica e forma de incorporação dos convênios de ICMS nos ordenamentos jurídico-tributários locais, a evidenciar as repercussões da proposta no direcionamento das atividades estatais; e, por fim, verificar de que forma os Convênios de ICMS e as alterações (propostas) legislativas podem mitigar os efeitos da Guerra Fiscal.

Faz-se necessário, assim, o estudo detido do Federalismo Fiscal, notadamente nos seus aspectos constitucionais, a partir de interpretação histórica, sistemática e teleológica. Além disso, compreender o problema da Guerra Fiscal, a partir de análise da Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS.

Nesse contexto, analisa-se a natureza jurídica dos Convênios de ICMS e forma de incorporação aos ordenamentos jurídicos locais. Por conseguinte, verificar de que forma os Convênios de ICMS e as alterações (propostas) legislativas podem mitigar os efeitos da Guerra Fiscal.

Com esse fito, faz-se inevitável a identificação da relação existente entre Federalismo Fiscal e “Guerra Fiscal”.

Nesse desiderato, ato contínuo, desenha-se um conceito, bem como os elementos que delimitam a forma de incorporação dos Convênios.

Faz-se, também, análise da Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS em perspectiva dinâmica, a fim de fixar premissas para o enfrentamento da mutação normativa.

Nesse diapasão, traçam-se os critérios e parâmetros para resolução dos referidos conflitos fiscais, a partir do exame dos convênios de ICMS sob a ótica da mitigação dos conflitos fiscais.

Este trabalho acadêmico não seria realizável sem o estudo dos Projetos que tramitaram e tramitam no Congresso Nacional no que tange ao tema, bem como sem a coleta e análise da legislação e doutrina que tratam do assunto.

Com o advento do Novo Código de Processo Civil, o qual trouxe no seu bojo o fortalecimento dos precedentes, perquiriu-se acerca dos entendimentos jurisprudenciais sobre o tema.

A fim de possibilitar a conformação de uma sistematização de técnicas de mitigação dos Conflitos Fiscais, no que tange ao aspecto procedimental, o trabalho utilizou preponderantemente do método hipotético-dedutivo, de modo a ancorar a investigação partindo de uma visão genérica sobre os institutos do federalismo fiscal, guerra fiscal, Convênios de ICMS, para, a partir disso, aplicá-los especificamente com o fito da mitigação dos referidos conflitos.

Levando-se em consideração que o Federalismo Fiscal integra a própria noção de Estado Democrático de Direito, servindo, deste modo, como mecanismo de orientação do poder, é possível dizer que sua eficácia atinge todas as esferas estatais.

A partir desta assertiva, outra constatação mostra-se inevitável: os Convênios de ICMS são apresentados como veículos introdutor de normas que têm relevante papel na conformação e harmonização do ordenamento jurídico-tributário e mitigação dos efeitos da “Guerra Fiscal”, considerando a estrutura e formas de incorporação dos Convênios, construiu-se arcabouço teórico sobre o tema

2. DO FEDERALISMO FISCAL, EVOLUÇÃO DO ARCABOUÇO NORMATIVO E GUERRA FISCAL E FEDERALISMO EM ORDENAMENTOS JURÍDICOS ESTRANGEIROS

2.1. NOÇÕES INICIAIS SOBRE FEDERALISMO FISCAL

Em momento inaugural, perquire-se acerca dos elementos dogmáticos e zetéticos para delineamento do Federalismo Fiscal, a fim de que possamos organizar e reestruturar o estudo do federalismo fiscal, bem como construir elementos estruturantes de um possível Direito dos Convênios, com a perspectiva de que sejam instrumentos de resolução dos conflitos caracterizados pela Guerra Fiscal entre os Estados.

Os temas do Federalismo Fiscal, Guerra Fiscal, Convênios de ICMS não são temas novos, não há o desiderato científico de estudá-los se revista de novidade, no entanto, com o aumento do nível de conflitos fiscais e insegurança, surgem as implicações teórico-práticas do objeto da pesquisa para o campo jurídico em sua relação com a práxis normativa e social.

De logo, remonta-se às justificativas epistemológicas desta pesquisa: em primeiro lugar, conhecer as possibilidades e limites do Federalismo Fiscal e a análise conjuntural do problema afeto à Guerra Fiscal.

Faz-se necessário, assim, o estudo detido do Federalismo Fiscal, notadamente nos seus aspectos constitucionais, a partir de interpretação história, sistemática e teleológica.

Nas palavras do professor Marcos Mendes¹, na obra coletiva Economia no Setor Público, especificamente no artigo de sua autoria, trata o federalismo como conceito de organização político-constitucional, bem como, sob o prisma da teoria econômica, trabalha com a ideia de que a descentralização fiscal permitiria que o particular pudesse revelar suas preferências por bens públicos específicos, em detrimento de eventual atividade de adivinhação do interesse do cidadão.

¹ BIDERMAN, Ciro (Org.). Economia do Setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 423.

Em complemento, tem-se a ideia imantada na obra clássica do professor Wallace Oates² no sentido de que o federalismo fiscal representaria o meio do caminho entre uma administração totalmente centralizada e, noutra ponta, uma administração inteiramente descentralizada. Ademais, outra vantagem do Federalismo Fiscal está relacionada a maior participação e fiscalização da população.

Esta ideia é convergente com a ideia de federação, ou seja, estrutura de organização territorial do Estado em que a tomada de decisões políticas se dá de forma descentralizada. Disso, surge uma pluralidade de entes autônomos, não se fala em soberania.

Dessa forma, ter-se-ia a forma de organização mais equilibrada, uma vez que não se tem apenas um governo central, nem mesmo se tem governos separados e estanques, facilitando-se a realização de atividades destinadas aos cidadãos e a distribuição de riqueza.

No modelo federal tem-se como característica principal a repartição de competências e atribuições.

Em um primeiro ângulo, na seara dos discursos justificadores do federalismo, a descentralização serve como limite ao poder central, noutra ponta, serve para a equilibrada distribuição de tarefas públicas em vários níveis decisórios, a fim de que cada ente político potencialize a atuação estatal e satisfaça as necessidades locais de forma adequada³.

Traz-se à baila a ideia de interesse predominante local para justificar a necessidade de descentralização e repartição de atribuições constitucionais.

Nesse contexto, verifica-se que a organização federalista se baseia em três vertentes, quais sejam: a) eficiência na distribuição de recursos, b) possibilidade participação descentralizada no processo decisório, c) atingimento dos objetivos constitucionais fundamentais⁴.

² OATES, Wallace E. *Fiscal Federalism*. Nova York: Harcourt Brace Jovanovich, 1972, p. 17.

³ CONTI, José Maurício (Organizador). *Federalismo Fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceitual Editora. 2010. p. 199/200.

⁴ BARBOSA, Fernando de Holanda (Coordenador). *Federalismo Fiscal, Eficiência e Equidade: Uma proposta de Reforma Tributária*. p. 01.

No atual ordenamento jurídico constitucional brasileiro, há definição de competências e níveis de representatividade, sendo certo que a forma federativa é cláusula pétrea.

Assim, em uma organização federalista tem-se níveis decisórios tanto nas esferas centralizadas como nas descentralizadas, tendo em vista a consecução das competências materiais atribuídas a cada ente político.

Haveria, então, três tipos de federalismo. O primeiro seria encaixado como federalismo econômico, no qual as decisões seriam tomadas por um chefe de estado planejador. Noutra ponta, no regime cooperativo, tem-se a conformação de que as decisões sejam tomadas por representantes eleitos. Por fim, o federalismo democrático, no qual as decisões tomadas por maioria simples dos representantes⁵.

O processo decisório é um dos principais aspectos do federalismo e deve-se buscar um modelo ótimo de federalismo, a fim de que se dê máxima eficácia aos benefícios da divisão de competências e haja concorrência em equilíbrio entre os entes federados, bem como se mitigue as externalidades negativas, tais como: exportação de tributos, regressividade tributária e, principalmente, a Guerra Fiscal.

De logo, verifica-se a caracterização da dialeticidade entre autonomia subnacional e equilíbrio entre os entes políticos, sendo certo que, deve-se densificar o princípio federalismo fiscal cooperativo no sentido da resolução dos problemas apresentados

A noção de autonomia dos entes internamente é elementar ao modelo federal. Não há como conceber federalismo sem a descentralização, bem como sem definição de competências aos entes subnacionais.

O Professor José Afonso da Silva, traduzindo a ideia de autonomia federativa, afirma que seria composta de dois elementos, quais sejam: a) a existência de estrutura governamental própria; b) titularidade de competências exclusivas.⁶

A partir dessas premissas, deve-se pontuar que na evolução do estudo, aborda-se necessariamente os elementos legais, jurisprudenciais e doutrinários.

⁵ Oates, Wallace E. Fiscal Federalism. Nova York: Harcourt Brace Jovanovich, 1972. p. 17

⁶ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 22. Ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 100.

Não se despreza, ainda, com a devida ressalva de se tratar de uma análise marcadamente dogmática, a possibilidade de serem abordados elementos e utilizados procedimentos de natureza jurídico-sociológica e de natureza estritamente econômica, já que se pretende ter preocupação com a facticidade do fenômeno jurídico, enquanto fator de transformação da realidade social, a partir da distribuição mais equânime de recursos públicos advindos da arrecadação.

Cuidar-se-á, pois, de se ter em conta o papel do Direito na preservação das expectativas legítimas geradas pelo sistema normativo.

Destaque-se, por oportuno, a precedência da abordagem jurídico-propositiva, com a tentativa de se formular proposta para a interpretação de cada instituto estudado.

A pesquisa se apresenta de forma interdisciplinar, com ênfase no direito Tributário. Porém, o Direito Tributário é estudado inevitavelmente com as lentes impregnadas de ideias hauridas da Teoria Geral do Direito e Teoria da Constituição.

Nesse quesito, são inevitáveis as articulações teórico-doutrinárias entre essas disciplinas, embora se reconheça o fato de que permanecem cientificamente distintas (cada disciplina com sua identidade própria).

Nesse contexto, renovam-se as justificativas epistemológicas desta pesquisa: em primeiro lugar, conhecer as possibilidades e limites do Federalismo Fiscal e a análise conjuntural do problema afeto à Guerra Fiscal; num segundo momento, estabelecendo conceitos básicos, elementos quanto à natureza jurídica e forma de incorporação dos convênios de ICMS nos ordenamentos jurídico-tributários locais, a evidenciar as repercussões da proposta no direcionamento das atividades estatais; e, por fim, verificar de que forma os Convênios de ICMS e as alterações (propostas) legislativas podem mitigar os efeitos da Guerra Fiscal.

Disso, infere-se a total interdisciplinaridade, ensejando-se uma união real de conteúdo, uma articulação que permita desvendar o objeto da pesquisa em todas as suas características plurais.

Nesse diapasão, o federalismo fiscal se apresenta também como uma fórmula financeira que equaliza um conjunto de elementos ligados à partilha de recursos,

conformação de tributos federativos, formas de compartilhamento e distribuição de recursos públicos.

Nos moldes dos ensinamentos do Professor Fernando Facury Scaff, o federalismo fiscal:

é uma fórmula financeira para melhor distribuir os recursos públicos em um território politicamente considerado, pois sobre o espaço geográfico sobrepõem-se os desdobramentos políticos administrativos⁷.

Em complemento, o Professor Scaff aduz que:

o estudo do federalismo fiscal pode ser dividido em duas grandes áreas: o federalismo fiscal tributário, que diz respeito ao rateio da arrecadação advinda dessa espécie de receita e seus acréscimos, e o federalismo fiscal patrimonial, que trata do rateio das receitas originárias, que envolvem a exploração do patrimônio público, seja o que advêm da exploração de recursos naturais, seja o das receitas dos programas de desestatização ou de fontes semelhantes.⁸

Nesse contexto, faz-se necessário estabelecer o equilíbrio entre harmonização dos tributos e concorrência tributária, que passa inevitavelmente pelo desenho do sistema tributário.

Em síntese, com esteio nos autores citados anteriormente, o Federalismo Fiscal pode ser compreendido como o conjunto elementos constitucionais, legais e administrativas que orientam a divisão de competências tributárias, alocação de recursos, financiamento dos diversos entes federados, com o objetivo de satisfazer as necessidades públicas nas esferas centrais e locais de competência. Assim, do ponto de vista das finanças públicas, a descentralização dos recursos e das competências de provimento é chamada de Federalismo Fiscal.

2.2. FEDERALISMO FISCAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

O modelo federado tem ínsita a fragmentação do poder político em diversas esferas decisórias, notadamente entre governo central e governos locais, em oposição ao Estado Unitário.

⁷ SCAFF, Fernando Facury. *A Inconstitucional Unanimidade do Cofaz e o Surpreendente Convênio 70*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-ago-12/contas-vista-inconstitucional-unanimidade-confaz-convenio-70>. Acesso em: 6 de maio de 2016.

⁸ SCAFF, Fernando Facury. *Royalties do Petróleo, Minério e Energia – Aspectos constitucionais, financeiros e tributários*. Editora: Revista dos Tribunais. São Paulo, 2014.

De logo, dois aspectos devem ser levados em conta para a adequação do sistema federativo no Brasil, quais sejam: território e diferenças marcantes entre regiões.

Dito isso, na evolução histórica do tema, no caso do Brasil, a forma federativa foi adotada após a promulgação da Constituição Republicana de 1891, sendo certo que houve a transmutação do estado originariamente unitário e composto por províncias em estados-membros, sendo certo que aos estados-membros recém criados foi conferida certa autonomia

Na análise da Teoria da Constituição, o Federalismo seria caracterizado como centrífugo, ou seja, de dentro para fora. A sua concepção se deu não como a união dos Estados, mas como divisão do poder central.

Nesse sentido, o elemento da descentralização administrativa é marcante no processo de formação do nosso Federalismo.

Na Constituição da República Federativa do Brasil, o artigo 18 estabelece que:

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

Assim, conforme se infere do ordenamento jurídico constitucional brasileiro, especificamente na parte da organização política administrativa do Estado, tem-se uma federação de estados autônomos.

No tema da evolução do Federalismo no Brasil, a professora Liziane Angelotti Meira preleciona que:

No Brasil, o Federalismo surgiu com a República, isto é, a República já nasceu Federativa. Ademais, já havia previsão constitucional de autonomia das Províncias na Constituição do Império. Desde 1891, houve, em todas as Constituições brasileiras, previsão do Federalismo, no entanto, a adoção do princípio não teve a eficácia esperada em virtude da centralização política, especialmente no Estado Novo e no período da ditadura militar. Com a Constituição de 1988, o Federalismo brasileiro se fortaleceu, inclusive por meio de uma criação tipicamente nacional, a inclusão dos Municípios no sistema federativo. Essa exposição tem o objetivo de alcançar o âmago da questão: apresentar o conceito de Federalismo adotado pelo constituinte de 1988, para, a partir dele, verificar as principais ramificações e ascendências deste sobreprincípio¹⁶ no sistema tributário nacional, especificamente no que concerne à competência tributária. Na Constituição de 1988, o intérprete encontra disposições que se identificam com o Federalismo Dual, *exempli gratia*, a atribuição de competências privativas e exclusivas, constantes dos

arts. 21 e 22, e a rígida discriminação das competências para instituir impostos, nos arts. 153, 155 e 156.⁹

A partir da análise da evolução constitucional, infere-se que a organização político-administrativa do Brasil é uma federação de estado autônomos, sendo certo que durante o império o Brasil foi um estado unitário.

Acerca do federalismo dual e de cooperação marcante no nosso ordenamento constitucional, a Professora Liziane Angelotti deixa claro que:

Há disposições constitucionais, no entanto, que abrandam o Federalismo Dual, pode-se citar o art. 24, que dá à União competência para estabelecer normas gerais nos temas que indica e determina que Estados e Municípios respeitem tais normas. Apresentam, também, traços de Federalismo Cooperativo os arts. 34 e 35 da CF, que autorizam a União a intervir nos Estados e estes a intervirem nos Municípios, nas situações que especificam.¹⁸ Na seara tributária, podem ser vislumbrados aspectos do Federalismo Cooperativo no art. 154, II, da CF, que permite à União, em caso de guerra externa ou calamidade, criar impostos da competência dos Estados e dos Municípios¹⁰.

Em convergência à ideia de Cooperação e melhor distribuição de serviços públicos, o Professo José Eduardo Soares de Melo ensina que a provisão centralizada de um pacote uniforme de bens e serviços públicos para toda a população poderia levar a uma oferta inferior ou superior ao nível de eficiência, que revelasse as preferências dos consumidores, ou seja, ter-se-ia um desequilíbrio com a concentração na esfera federal no que tange à distribuição de recurso. Assim, o federalismo de cooperação é o que mais se encaixa nas diretrizes de um federalismo fiscal ideal ¹¹.

Por conseguinte, relativo à previsão constitucional do Federalismo Cooperativo, a Professora Liziane Angelotti Meira pondera que:

O art. 146 é, sem dúvida, a mais importante posituação do Federalismo Cooperativo no sistema constitucional tributário, pois determina a coordenação tributária pela União, autorizando-a a estabelecer normas gerais em direito tributário. Existem outros dispositivos constitucionais tributários que delegam poder coordenador à União, e.g., os arts. 155, § 1o, III, § 2o, XII19 e 156, III, § 3o.²⁰ Cabe mencionar, mas já no âmbito do Direito Financeiro, que a redistribuição constitucional de receitas tributárias, prevista nos arts. 157 a 161 da CF, é também corporificação da atividade de coordenação da União. ¹²

⁹ MEIRA, Liziane Angelotti. PRINCÍPIO DO FEDERALISMO E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cienciajuridica/article/download/718/497>. Acesso em: 5 de dezembro de 2016.

¹⁰ Id., 2016.

¹¹ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática. 12. Ed. Dialética. São Paulo, 2012.

¹²MEIRA, 2016.

No caso do Brasil e apenas para ficarmos com as experiências mais recentes, o federalismo fiscal pátrio pode ser considerado, por alguns autores, como um sistema estruturado na cooperação.

2.3. EVOLUÇÃO DO ARCABOUÇO NORMATIVO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Nesse ponto, faz-se necessário advertir quanto ao recorte científico que se faz, sendo certo que não se analisa todo o ordenamento jurídico tributário, mas os elementos que estão umbilicalmente ligados ao fenômeno da guerra fiscal, nesse contexto, visualiza-se a evolução do que hoje está na base tributária do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, o ICMS.

No que tange à tributação do consumo, o sistema tributário brasileiro passou por duas grandes reformas, uma ocorrida na década de 60 e outra na década de 80 do século passado.

No aspecto histórico, havia inicialmente o Imposto sobre Vendas de Mercadorias, o qual, ato contínuo, no ano de 1934, foi substituído pelo Imposto sobre Vendas de Consignações. Já nessa época estava presente a disputa entre unidades federadas, o que se tornava possível em razão das lacunas legislativas.

Na Constituição de 1946 estava previsto na competência tributária estadual o Imposto sobre Vendas e Consignações.

Ato contínuo, com o advento da reforma de 1966, em vigor a partir de 1967, revogou-se o Imposto de Vendas e Consignações (IVC), um imposto cumulativo que tinha como base tributável o faturamento, sendo certo que foi substituído pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), que já naquele momento se caracterizava como um imposto marcadamente sobre o valor agregado.

Ato contínuo, adveio a reforma constante da Constituição de 1988, que alargou a base tributária do ICM, surgindo daí o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Outro ponto de extrema relevância com o advento da Constituição de 1988 foi a descentralização do federalismo fiscal brasileiro, em contraponto à centralização marcante do regime militar de 1964.¹³

Assim, houve ampliação da competência tributária e autonomia federativa entre os estados e municípios, ampliou e fortaleceu o espaço político para a fixação

¹³ BARBOSA, Fernando de Holanda (Coordenador). Federalismo Fiscal, Eficiência e Equidade: Uma proposta de Reforma Tributária , p. 04.

de incentivos fiscais próprios, sendo certo que, a partir daí que se acelerou o processo de conflitos fiscais.

No tema relacionado à Competência Tributária e à adoção do sistema federalista, segue a lição da Professora Liziane Angelotti Meira:

Diante do exposto, conclui-se que o constituinte brasileiro, no exercício de seu poder soberano e discricionário, seguiu na esteira do legislador norteamericano e adotou um sistema federalista com características dualistas, mas com atenuações que evidenciam cooperativismo. Cumpre repisar que, em função do disposto no art. 60, § 4º, da CF, não foi atribuída ao constituinte derivado a competência para estabelecer definições ou limitações ao sistema federativo, portanto, é vedado a ele atribuir novas funções de coordenação para a União. Outrossim, faz-se mister sublinhar que autonomia dos membros constitui elemento essencial a qualquer organização federativa e ela se desdobra em: autonomia política, normativa, administrativa e financeira. A competência tributária está estreitamente ligada a este último instituto, de forma que infringência à regra de estrutura constitucional que estabelece competência tributária implica ofensa ao princípio do federalismo, o qual constitui norma pétrea. A competência tributária, assim, é matéria estabelecida de forma rígida e rigorosa pelo legislador constituinte, cabendo ao legislador complementar atuar somente nos casos e nos limites indicados no texto constitucional. Fora situações expressamente autorizadas pelo constituinte, o legislador não pode, em nenhuma hipótese, aumentar, comprometer ou reduzir a competência tributária.¹⁴

A competência tributária, que se apresenta como o poder conferido constitucionalmente para a instituição de tributos, de logo, no sistema federalista, traz o problema da competição entre os entes locais.

Assim, paralelamente à evolução do Sistema Tributário Nacional, sempre esteve presente a competição predatória entre os entes políticos, que se caracteriza como uma competição entre os entes locais, notadamente estados e municípios no modelo federal brasileiro.

A competição predatória entre entes locais, apresentado neste trabalho com o conceito doutrinário de guerra fiscal, tem como ponto de partida do estudo a competição entre os estados no que tange à concessão de benefícios fiscais relativos ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Diante disso, não há possibilidade de estudar o federalismo fiscal sem analisar a competição entre os entes subnacionais, em razão do que se faz necessário o estudo da evolução legislativa e dos atos normativos, notadamente dos que tratam sobre competência tributária e principais elementos da regra-matriz de incidência tributária do ICMS.

¹⁴ MEIRA, 2016.

O assunto, como se percebe, ultrapassa uma mera análise reducionista do tecnicismo jurídico, na medida em que busca não só organizar e reestruturar o estudo do federalismo fiscal, construir elementos estruturantes de um possível Direito dos Convênios, com a perspectiva de resolução dos conflitos caracterizados pela Guerra Fiscal entre os Estados.

Nesse contexto, revolvendo o tema da evolução normativa, particularmente no que tange aos instrumentos infraconstitucionais no período anterior à Constituição de 1988, mesmo com a existência do Código Tributário Nacional, a prática da concessão de incentivos fiscais não desapareceu, fato que é confirmado, na medida em que a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, instituiu o Conselho Nacional Fazendário (CONFAZ), órgão que reúne os secretários de fazenda dos Estados e do Distrito Federal, sob a coordenação da União, cuja atribuição primordial era justamente regulamentar a concessão de benefícios fiscais do ICM.

Destaque-se, ainda que a Lei Complementar nº 24/75, que regula a concessão de benefícios fiscais, tenha sido recepcionada pelo atual ordenamento jurídico constitucional, a partir da verificação material das suas disposições, e continue em plena vigência e eficácia, verifica-se, na prática, que os estados continuaram a oferecer incentivos e privilégios à revelia do CONFAZ.

No que tange ao quadro evolutivo do texto constitucional quanto à competência para legislar sobre o tema das desonerações e concessões de benefícios fiscais, com o advento da Emenda Constitucional nº 1/69 os Estados continuaram tendo competência para concessão de benefício fiscal, sendo certo que já se estabelecia que elas fossem concedidas mediante convênios celebrados entre os Estados e o Distrito Federal.

A referida emenda, conforme se depreende do art. 23, era cogente no sentido de que a concessão de incentivos do imposto estaduais deve ser subordinada à celebração de convênios entre os Estados. Essa dicção é reiterada pela Lei Complementar nº 24/75, senão vejamos:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...] § 6º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.¹⁵

¹⁵ BRASIL. Emenda Constitucional nº 1/69 (1969). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em: 05 de agosto de 2017.

Como já se afirmou, a partir da Constituição da República Federativa de 1988, ampliou-se a base tributária do antigo ICM, incluindo-se a possibilidade de incidência também sobre alguns serviços, quais sejam: transporte interestadual, intermunicipal e de onerosos de comunicação.

No aspecto pessoal, no que tange a regra-matriz de incidência tributária do ICMS, a competência tributária continuou com os Estados e o Distrito Federal, sendo certo que foi atribuída ao do Senado Federal a competência para fixar as alíquotas aplicáveis às operações e às prestações interestaduais e de exportação, bem como estabelecer alíquotas máximas e mínimas nas operações intraestaduais com o fulcro de combater conflitos específicos.

Noutra ponta, a necessidade de deliberação Estadual para desonerações e concessão de benefícios fiscais foi mantida, sendo certo que Lei Complementar seria o veículo introdutor de norma regulamentar da forma de regulamentação. A partir do marco teórico utilizado, a Lei Complementar 24/75 foi recepcionada no que tange à previsão de que os convênios de ICMS seria veículos introdutores de norma de harmonização do sistema jurídico tributário, a fim de evitar conflitos fiscais.

Nesse diapasão, ainda decorrente desse processo de recepção da legislação do período anterior, sob o fundamento do princípio democrático e da manutenção do pacto federativo, preservou-se a previsão da necessidade de unanimidade das deliberações do CONFAZ referente às renúncias fiscais.

A partir dessas premissas, conforme dicção contida no artigo 8º da Lei Complementar 24/75, nos casos de concessão de benefício fiscal unilateral e irregular, a consequência do descumprimento desta regra seria, de forma cumulativa: a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria e a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido, além da ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

A consequência da concessão de benefício fiscal irregular, quanto à nulidade do ato e a glosa dos créditos deve ser interpretada em conjunto com a previsão constitucional da compensação em decorrência da não cumulatividade do ICMS, prevista no art. 155, § 2º, inciso I, materializada na compensação do que foi devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Nesse contexto, deve-se vislumbrar a construção e evolução do Sistema Constitucional brasileiro, o qual teve como marco a Constituição Federal de 1988, que teve como uma das principais bandeiras o federalismo cooperativo.

Dentro dessa lógica, trouxe a previsão de que aos Estados seria atribuída a competência para instituição do ICMS, o qual tem no seu aspecto material do antecedente da regra-matriz de incidência tributária a previsão da incidência nos casos de circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como prestação de serviços de comunicação onerosos.

Conforme se organiza o atual Sistema Constitucional, não há atribuição de toda a receita do ICMS ao estado de origem, pois isso transformaria os estados menos desenvolvidos em verdadeiros feudos dos estados mais desenvolvidos.

Nesse particular, o Senado Federal, nos moldes do artigo 155, parágrafo 2º, IV, Constituição Federal, editou a Resolução 22/89, na qual foram determinadas alíquotas para as operações interestaduais de ICMS.

Em 17 de Abril de 2015 foi publicada no Diário Oficial da União a Emenda Constitucional nº 87/2015, que alterou as normas jurídicas regulamentadoras do ICMS nas operações mercantis destinadas ao consumidor final, notadamente aplicada também ao comércio eletrônico, em que o remetente e o destinatário encontram-se em diferentes estados da Federação.

A mencionada Emenda Constitucional introduziu alterações no artigo 155, §2º, incisos VII da Carta Magna, que no regime anterior trazia previsão no sentido da incidência da alíquota interestadual nos casos em que o destinatário fosse contribuinte do ICMS, bem como a incidência única da alíquota interna nos casos em que o destinatário não fosse contribuinte do ICMS. Por sua vez, o inciso VIII apresenta-se cogente no sentido da determinação que nas operações interestaduais entre contribuintes de ICMS, caberia ao estado do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual, problema relacionado ao diferencial de alíquota, situação extremamente questionada.

Assim, a EC n. 87/2015 vem, sobretudo, nos seus fundamentos políticos e jurídicos, promover a adequação das normas jurídicas às necessidades dos estados não produtores, equilibrando a arrecadação entre os estados produtores, nos quais estão localizadas a maioria das fábricas e distribuidoras de mercadorias, e os estados não produtores onde está localizada uma fatia significativa de consumidores, sendo certo que se tratava de antiga demanda dos estados localizados nas regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste, no Distrito Federal e no estado do Espírito Santo.

A nova redação do artigo 155, §2º, inciso VII da Constituição Federal, determina que independentemente de ser o destinatário da mercadoria, contribuinte ou não do ICMS, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao estado de destino, o imposto

correspondente à diferença entre a alíquota interna desse estado e a alíquota interestadual, no que tange ao diferencial de alíquota.

Além disso, a nova redação do inciso VIII atribui a responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota ao destinatário quando este também for contribuinte do ICMS, e imputa a responsabilidade ao remetente quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Assim, a conformação da Federação brasileira comporta inúmeras problemáticas, sendo certo que se pode apontar a questão fiscal como um dos elementos mais desagregadores.

O Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) está no epicentro dessa discussão, sendo certo que se deve buscar a recomposição do equilíbrio e a promoção da coesão federativa.

Nesse diapasão, são os constantes movimentos de competição entre estados e municípios, em evidente “Guerra Fiscal”, mediante o manejo da tributação, voltados à atração de investimentos para os respectivos territórios.

As constantes Guerras Fiscais entre os entes de uma mesma Federação representam um contundente ataque ao chamado Pacto Federativo.

Nesse particular, após estabelecer elementos estruturantes do federalismo fiscal, construção de premissas, objetiva-se discutir e analisar os Convênios como instrumentos de mitigação dos conflitos de competência fiscal, bem como delinear o arcabouço normativo do ICMS, através do estudo de um Direito dos Convênios.

Conforme demonstrado neste capítulo, a relevância da pesquisa proposta é demonstrada, inicialmente, pela interdisciplinaridade do tema, que perpassa a seara constitucional para atingir aspectos jurídico-tributários – e, portanto, estruturantes -, da ordem tributária, bem como com elementos da Teoria Geral do Direito e do Direito Constitucional.

Nesse quesito, deve-se ter em evidência que os principais elementos da regra-matriz de incidência tributária do ICMS têm interface com a Guerra Fiscal.

O estudo do federalismo fiscal é necessário para construir elementos estruturantes de um possível Direito dos Convênios, com a perspectiva de resolução dos conflitos caracterizados pela Guerra Fiscal entre os Estados.

Por oportuno, a análise da evolução do texto constitucional e dos atos normativos demonstra a importância do tema em análise, bem como faz-se inevitável a identificação da relação existente entre Federalismo Fiscal e “Guerra Fiscal”.

2.4. FEDERALISMO FISCAL NOS ORDENAMENTOS JURÍDICOS ESTRANGEIROS

Após o estudo detido do Federalismo Fiscal, notadamente nos seus aspectos constitucionais, parte-se para uma breve análise do federalismo fiscal em ordenamentos jurídicos estrangeiros.

O Sistema Federativo-Fiscal está presente em diversos ordenamentos jurídicos estrangeiros, em razão do que passa-se a analisar o direito alienígena.

2.4.1 Alemanha

Como primeiro exemplo, tem-se a Alemanha. Antes da federação, a Alemanha era formada por Estados-membros, ato contínuo, em 1871 foi concretizada a unificação, configurando-se a partir daí uma federação. Até o final da I Guerra Mundial, a Alemanha tinha uma prevalência dos entes locais. No entanto, com o endividamento e necessidade de reconstrução, exsuruiu a necessidade de centralização do poder, tendo em vista, também, a constituição do Parlamento da República.

Com o final da II Guerra Mundial houve um claro conflito ideológico político, na medida em que os países aliados exigiam uma conformação com entes locais mais fortes e uma conformação mais descentralizada, por outro lado, o povo exigia uma consolidação do poder central ordenador em face do momento crítico político e econômico.

A Constituição Alemã de 1949 é o reflexo dessa divergência de posicionamentos, uma vez que prestigia institutos marcadamente centralizadores e descentralizados no corpo do mesmo texto normativo constitucional, perspectiva mantida até hoje. Nesse contexto, previu-se ainda um sistema de transferências dos estados com maior poder econômico para os estados mais pobres.

Posteriormente, houve a reforma de 1955, por meio da qual houve um movimento de centralização no governo federal.

Na distribuição da competência tributária, tem-se que a legislação é na sua totalidade federal¹⁶, por sua vez, a arrecadação estadual representa 69% das receitas do país. Os dois principais tributos são o Imposto sobre a Renda e o Imposto sobre o Valor Agregado sobre operações internas, que são arrecadados pelos entes locais.

No tema da tributação sobre o consumo, tem-se que o IVA é utilizado como instrumento de equalização fiscal, assim parte da arrecadação dos entes locais é distribuída com estados mais pobres. Nessa distribuição, 75% dele são distribuídos pelo critério per capita, os restantes 25% são distribuídos para melhorar a receita dos estados mais pobres, ou seja, aqueles com capacidade financeira abaixo de 92% da média nacional.¹⁷

O ente federal arrecada impostos sobre o comércio exterior e o IVA sobre importações, excetuando-se a tributação sobre a cerveja que fica a cargo dos entes locais.

2.4.2 Canadá

No Canadá a atribuição de competência tributária da maior parte das bases tributáveis é compartilhada entre o governo federal e as províncias, notadamente quanto a tributação da renda, do consumo, derivados de petróleo.

O sistema tributário canadense é um dos mais próximo ao brasileiro na conformação da tributação sobre o consumo, por essa razão impõem-se o seu estudo.

Nesse particular, cabe transcrever estudo desenvolvido pelo Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros sobre o tema da equalização:

A tributação indireta no Canadá envolve menor controle federal e é sem dúvida uma das mais complexas que existem. Atualmente o país possui três situações distintas de tributação do consumo: - IVA federal e IVV provincial administrados separadamente (competências concorrentes); - IVA harmonizado administrado pelo governo central (competência legislativa da União); e - IVA federal e IVA provincial separados e administrados pela província de Quebec (competência compartilhada).¹⁸

Conforme se infere de estudo realizado pelo Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros, o governo federal do Canadá em 1991, como forma de unificar a tributação sobre as vendas no país, em detrimento a tributação local, propôs a criação de Imposto Sobre o Valor Adicionado amplo e moderno, com o fito de harmonizar e simplificar a tributação sobre o consumo.

¹⁶ FÓRUM FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS. Caderno Fiscal nº 2: Competição Fiscal. Dezembro de 2006. p. 14.

¹⁷ Idem, p. 15.

¹⁸ Idem, p.35.

Apenas três províncias mais pobres (Newfoundland, Newbrunswick e Nova Scotia) aderiram ao acordo, assim, conformou-se um IVA Federal harmonizado, cuja competência e capacidade tributária são do ente federal, sendo certo que a alíquota uniforme de 15% é dividida entre governo federal (7%) e governos locais (8%).

Por outro lado, algumas províncias (British Columbia, Saskatchewan, Monitoba e Ontário) optaram por manter o Imposto sobre Valor das Vendas (IVV das províncias), nesse caso, com alíquotas que variam entre 7% e 12%.

Quebec instituiu seu próprio imposto sobre o valor adicionado, o qual é harmonizado com o IVA federal. Nesse formato, a capacidade tributária permanece com Quebec, que arrecada e administra as receitas tributárias.

Assim, no Canadá, tem-se um IVA, Quebec tem seu próprio IVA e arrecada também o IVA federal harmonizado, três províncias aderiram ao IVA Harmonizado, cinco províncias tem competência própria para o IVV das províncias.

2.4.3 Índia

O sistema tributário indiano é extremamente complexo, na medida em que há a presença de sobreposição de tributação do ente central e dos entes locais.

No que tange à tributação sobre o consumo, tem-se o Imposto sobre o Vendas Finais. Havia ainda a tributação interestadual, que foi regulamentada pelo Central Sales Taxa Act em 1956, com alíquota máxima de 4% (quatro por cento) e princípio da origem, que gerava a competição predatória entre os entes fiscais.

Com a reforma tributária implantada em 2005, substituiu-se o imposto sobre vendas, implantando-se o Imposto sobre o valor adicionado, bem como extinguiu-se a tributação interestadual que havia sido instituída pelo pelo Central Sales Taxa Act.

2.4.4 Estados Unidos

No direito comparado, o Sistema Tributário dos Estados Unidos é conformado a partir de sistemas independentes de governos federal e estadual, com uma característica marcante no fato de mais de um ente poder tributar a mesma base de tributação, como por exemplo a renda.

Nesse particular, verifica-se que a maior parte dos governos locais arrecada imposto de renda, no entanto, é o imposto sobre o consumo, representado pelo imposto sobre vendas a varejo, que representa a principal fonte de receita das unidades federadas.

2.4.5 Reino Unido

Por sua vez, no Sistema Tributário do Reino Unido, verifica-se extrema centralização no governo central, sendo certo que além do Imposto de Renda, o Imposto sobre o Valor Agregado são da sua competência.

3. DOS CONVÊNIOS DE ICMS – ASPECTOS TEÓRICOS

3.1. CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA

Conforme se infere do texto constitucional, o artigo 155, §2º, XII, “g”, da Constituição da República de 1988 é expresso no sentido de que cabe à Lei Complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, notadamente em matéria de ICMS:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...) § 2.º 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”.

O Professor Paulo de Barros Carvalho em precisa lição nos concede lição para definição do marco teórico desta pesquisa, transcrita abaixo:

[...] os convênios, tão combatidos, sob certos aspectos, e sobre os quais os juristas se manifestam com reservas, na verdade têm propiciado a integração e a possibilidade de o ICMS adquirir o vulto que vem hoje no quadro de participação das receitas no sistema tributário brasileiro. Veja bem: esse é um aspecto positivo dos convênios, pois se tornaram um instrumental significativo para a integração de legislações estaduais, muitas vezes diversas e conflitantes. Nutro com convicção de que somente com os convênios pôde ser alcançada a integração de todos esses subsistemas normativos de ICMS elaborados pelos Estados e pelo Distrito Federal.¹⁹

Sobre o tema, a jurisprudência do Supremo Tribunal fixou entendimento no seguinte sentido:

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 255.

O art. 155, § 2º, XII, alínea g, da CF, só admite a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio.²⁰

É firme a jurisprudência do STF, ainda que outro ente haja concedido o benefício semelhante em descumprimento ao disposto no texto constitucional, senão vejamos:

ICMS: 'guerra fiscal': concessão unilateral de desoneração do tributo por um Estado federado, enquanto vigorem benefícios similares concedido por outros: liminar deferida. A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2º, II, g; que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (...). 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. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam. Concorrência do *periculum in mora* para a suspensão do ato normativo estadual que, posto inspirada na razoável preocupação de reagir contra o Convênio ICMS 58/1999, que privilegia a importação de equipamentos de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural contra os produtos nacionais similares, acaba por agravar os prejuízos igualmente acarretados à economia e às finanças dos demais Estados-membros que sediam empresas do ramo, às quais, por força da vedação constitucional, não hajam deferido benefícios unilaterais.²¹

O Supremo Tribunal Federal²² tem entendimento no sentido de que a matéria é regulada pela Lei Complementar nº 24/75, a partir do fundamento de que houve a recepção deste instrumento normativo pelo artigo 34, §8º, do ADCT:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. [...]§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.²³

A partir dessas premissas, não há uma questão problemática cientificamente que mereça maiores ilações, sendo certo que cabe à lei complementar, no caso a Lei

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 286, rel. min. Maurício Corrêa, julgamento em 22-5-2002, Plenário, DJ de 30-8-2002.) No mesmo sentido: ADI 1.247, rel. min. Dias Toffoli, julgamento em 1º-6-2011, Plenário, DJE de 17-8-2011.

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.377-MC, rel. min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 22-2-2001, Plenário, DJ de 7-11-2003.) No mesmo sentido: ADI 3.389 e ADI 3.673, rel. min. Joaquim Barbosa, julgamento em 6-9-2007, Plenário, DJ de 1º-2-2008

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 2.549/DF. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. J. 1º.06.2011.

²³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 11 de novembro de 2016.

Complementar 24/75, tratar da forma como os Estados e o Distrito Federal concederiam e revogariam favores fiscais relacionados ao ICMS, tendo em vista a dicção constitucional que atribui à Lei Complementar “dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”, conforme disposto no artigo 146, III, a da Constituição Federal.

Posto isso, o ponto de partida é delimitar a natureza jurídica dos convênios como veículos introdutórios de normas no ordenamento jurídico.

Parte-se da premissa de que os convênios do CONFAZ são atos normativos primários destinados a introduzir normas e regular a forma pela qual os benefícios fiscais, isenções ou incentivos podem ser concedidos ou revogados pelos Estados-membros e Distrito Federal no que tange ao Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

A partir dessa premissa, tem-se que não há como encaixar os Convênios de ICMS como atos normativos complementares à legislação, não se encaixando na previsão do artigo 100 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.²⁴

Assim, os Convênios se apresentam como ato normativo primário, que busca seus requisitos de validade diretamente na Constituição da República, com observância dos requisitos contidos em lei complementar.

Converge no sentido dessa conclusão o processo constitucional objetivo destinado a verificação de compatibilidade dos convênios, notadamente com o uso pelos Estados-membros e Distrito Federal da ação direta de inconstitucionalidade prevista no artigo 102, I, a, da Constituição, como instrumento adequado a questionar a constitucionalidade e/ou validade dos Convênios de ICMS.

Neste particular, deve-se pontuar ainda acerca dos limites temáticos que podem ser tratados por meio de convênio. De logo, adverte-se que os convênios não podem alargar os limites estabelecidos no texto constitucional.

Nos moldes da Lei Complementar 24/75, os convênios de ICMS tratarão sobre as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, bem

²⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 06 de março de 2017.

como sobre à redução da base de cálculo, à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros, à concessão de créditos presumidos, 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, por fim, às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Diante dessa previsão, conclui-se que os convênios não podem criar ou aumentar tributos, na medida em que este espaço é reservado a lei em sentido estrito, em observância ao Princípio da Tipicidade Cerrada insculpido no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

O professor Paulo de Barros traz ponderações sobre a juridicidade dos convênios:

Agora, outro ponto é examinar os convênios sobre o lado da sua juridicidade. Os convênios, continuo dizendo, são uma aberração em termos de ofensa ao princípio da legalidade. Estes há de ser, segundo a estipulação constitucional, firmados e ratificados pelos Estados. Quando se diz “firmados pelos Estados e “ratificados pelos Estados”, não significa, evidentemente, a possibilidade do Secretário da Fazenda celebrar o convênio, trazê-lo de volta para seu Estado, leva-lo ao Governador e este cancelá-lo. Não! Quando se diz isso – e nós sabemos que no Brasil ninguém será obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa senão em virtude de lei – pressupõe-se o estabelecimento do convênio e, depois, sua ratificação pela Assembleia mediante Decreto-legislativo.²⁵

Feitas essas considerações, deve-se tecer comentários sobre as classificações doutrinárias atribuídas aos convênios.

O professor José Eduardo Soares de Melo afirma que os convênios têm natureza impositiva ou autorizativa, observando a seguinte sistemática: a) celebração pelos Estados e Distrito Federal, através das Secretarias da Fazenda, b) publicação no Diário Oficial da União, c) ratificação estadual e nacional mediante ato do Presidente da Comissão Técnica Permanente do ICMS (Cotepe/ICMS)²⁶.

A esse respeito, a doutrina e a jurisprudência caminham no sentido da visualização de que esteja superada a distinção entre convênios impositivos e autorizativos.

Essa distinção perderia sentido no momento em que os convênios fossem ratificados nacionalmente, o que traria a necessidade de observância pelos Estados-membros.

²⁵ CARVALHO, 2011, p. 255.

²⁶ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática. 12. Ed. Dialética. São Paulo, 2012.

Entretanto, essa discussão ganha relevo quando se muda o olhar para analisar a substância contida nos convênios, ou seja, o seu conteúdo.

No entender do Supremo Tribunal Federal, no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 630.705 (Mato Grosso), no caso em que o ajuste introduz um benefício fiscal, a fim de que o contribuinte possa fruir do favor fiscal, deve o Estado internalizar em sua legislação a disposição ventilada no convênio. E, para tanto, deverá haver participação do Poder Legislativo.

Neste Julgado, o Ministro Dias Toffoli conclui com apoio em citação de julgado:

Diante de todas as considerações, não se pode olvidar que o convênio celebrado pelo CONFAZ é um pressuposto para a concessão de favores fiscais relativos ao ICMS. Na feliz definição da eminente Ministra Denise Arruda, “Trata-se de uma autorização para a implementação do benefício fiscal pelos Estados e o Distrito Federal, e não de uma imposição”(RMS nº 26.328/RO, Primeira Turma, DJe de 1/10/08).²⁷.

Noutro ponta, nos casos dos convênios que tratam de aspectos operacionais, procedimentos fiscais, documentos fiscais relativos ao imposto, tratem sobre substituição tributária, a internalização se daria por ato do Poder Executivo, ou seja, por decreto.

Converge nesse sentido o entendimento do Professor Saraiva Filho, senão vejamos:

[...] a grande maioria da doutrina, já com base na Constituição brasileira pretérita, e, agora, com supedâneo na Carta Política vigente, considera que a despeito de os convênios do CONFAZ constituírem requisito para a concessão de benefícios fiscais do ICM, hoje, ICMS, a validade deles no ordenamento Interno de cada Estado celebrante e do Distrito Federal dependeria de chancela do Poder Legislativo, através de lei, para alguns, ou decreto legislativo, para outros, emanado da respectiva assembleia legislativa, não bastando decreto, não bastando decreto do chefe do Poder Executivo (art.4º da LC nº 24/1975).²⁸

Por sua vez, o professor Alcides Jorge Costa, por seu turno, já alertava para o fato de que:

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3396806> . Acesso em: 24 de abril de 2017.

²⁸ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A concessão, por convênios do CONFAZ. de benefícios fiscais do ICMS e os princípios democrático, federativo e da proporcionalidade. Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 43, jan. I fev. 2010)

Os convênios são uma fase peculiar do processo legislativo, em matéria de isenções de ICM. Fase que limita a competência das Assembléias Legislativas, mas que não pode eliminá-la.²⁹

Ato contínuo, com o advento do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal passou-se a entender que não haveria mais como defender que os convênios que instituem benefícios ou incentivos fiscais pudessem ser impositivos, como ensina Aroldo Gomes de Mattos:

[...] com o advento da LC n° 101/2000, que condicionou a concessão de benefícios fiscais à previsão orçamentária, a questão mudou radicalmente de figura: todos os convênios hão de ser autorizativos, já que só implementáveis se e quando houver disponibilidade orçamentária.³⁰

O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento no sentido da necessidade de implementação interna dos convênios que versem sobre benefícios fiscais, ainda que os ajustes tenham sido ratificados:

"Processual civil e tributário. Nulidade. Decisão extra petita. Inocorrência. ICMS. Remissão. Convênio autorizativo. Não se reconhece a nulidade do acórdão se se verifica que o equívoco não prejudicou o exame da causa. A autorização veiculada em Convênio para a concessão de remissão não acarreta direito subjetivo para o contribuinte, se não houve implementação da medida necessária à concessão do benefício, mesmo que o Convênio tenha sido objeto de ratificação. Recurso a que se nega provimento" ³¹

Em consulta a festejada obra do Professor Severini, vastamente citada em julgados do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, verifica-se que seu entendimento é no seguinte sentido:

Vale destacar, nesse contexto, que a LC 24/1975 trata da concessão ou revogação de incentivos através dos Convênios Confaz, sem fazer qualquer distinção entre a natureza impositiva que se depreende do tempo verbal utilizado no dispositivo acima, da eventual natureza meramente autorizativa que parece se revelar na locução de alguns convênios. Nessa conjuntura, o STF posicionou-se, ainda na década de 80, no sentido da incompatibilidade entre a distinção dos convênios em autorizativos e impositivos e o teor da LC 24/1975. (...) Não obstante, o advento da LC 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, ensejou uma necessária relativização desse posicionamento. Isso porque, de acordo com o art. 14 da LO 101/2000, a concessão de qualquer incentivo fiscal de que decorra renúncia de receita pelos Estados torna necessária a previsão orçamentária do impacto financeiro correspondente, a ser acompanhado de demonstração de que as metas de resultados fiscais não serão afetadas ou de medidas de compensação que proporcionem aumento de receita. (...) Nesse sentido, ainda que um Estado celebre convênio com os demais no âmbito do Confaz, pode ocorrer de a contemplação do respectivo Incentivo, em seu

²⁹ COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na lei complementar. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 130.

³⁰ GOMES DE MATTOS. Aroldo. A natureza e o alcance dos convênios em matéria do ICMS. In: Revista dialética de direito tributário, n. 79, p. 13, abril-2002.

³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS 13.543/RJ, 2.' T., rei. Min. Castro Meira, DJ 16.02.2004.

âmbito interno, ser obstaculizada por restrições orçamentárias. Desse modo, a fim de evitar que as restrições orçamentárias eventualmente aplicáveis a certo Estado inviabilizem a celebração de certo convênio, com o qual este concorda, torna-se salutar a atribuição de natureza autorizativa aos convênios. Por ser uma medida de difícil decisão e que implica sempre em afetação das receitas orçamentárias, não é de se duvidar que essa será a prática para as deliberações vindouras, haja vista a vigente Lei Complementar 101/2000, chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, que disciplinou a concessão de isenções, impondo limites internos de grande vulto. Nos dias atuais, tal atitude efetivamente só se poderá entender no campo de 'autorização', na medida que mesmo se todos os Estados deliberassem, por unanimidade favoravelmente à isenção, nem todos poderão assimilá-la sem fazer os competentes ajustes de contas que a LC 101/2000 reclama³².

As discussões doutrinárias e jurisprudenciais caminharam no sentido contrário ao da definição do Convênio como impositivo ou não, no entanto, orientou-se a análise para a verificação da possibilidade de inclusão de disposição que permita a instituição de isenção, sendo certo que esta decisão estaria no âmbito de discricionariedade do Estado-membro.

Diante disso, a conclusão da doutrina majoritária é no sentido de entender que o convênio celebrado pelo CONFAZ é um requisito para a concessão de benefícios fiscais de ICMS.

No sentir desses entendimentos doutrinários, a edição de convênio se apresenta como uma autorização para a implementação do benefício fiscal pelos Estados e o Distrito Federal, e não de uma imposição.

A partir dessas premissas, passa-se a uma análise mais atual do tema. Isso, pois com o advento da Lei Complementar 160/2017, entende-se que cai por terra o fundamento de que a Lei complementar 101/2000 teria permitido apenas convênios autorizativos, senão vejamos:

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 Complementar³³.

Nesse contexto, a Lei Complementar 160/2017 teria afastado as restrições decorrentes da aplicação do artigo 14 da Lei Complementar 101/2000, assim, os

³² SEVERINI, Tiago. O Convênio ICMS 130/2007 e a transferência interestadual de bens Importados sob o Repetro. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 97, P 185, mar-2011

³³ BRASIL. Lei Complementar 160/2017. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre 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 e a reinstauração das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm. Acesso em: 24 de agosto de 2017.

convênios e ratificações de concessões de benefícios não precisariam obedecer as seguintes limitações em eventual renúncia de receita:

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 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; 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 cobrança³⁴.

Diante desse dispositivo, cai por terra o entendimento de que o artigo 14 da Lei Complementar impediria o convênio de ICMS de ser impositivo, na medida em que não há necessidade que a renúncia de receita esteja acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, em atenção ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias, com demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, bem como estar acompanhada de medidas de compensação.

De qualquer sorte, prevalece o entendimento doutrinário no sentido da exigência de lei para internalizar o convênio no ordenamento jurídico local, na medida em que deveria ser atendido o Princípio da Legalidade.

Analisado os elementos iniciais e conceituais da natureza jurídica dos convênios, traça-se elementos quanto à evolução normativa.

3.2. EVOLUÇÃO NORMATIVA

Os antecedentes da criação do CONFAZ remontam à introdução no Brasil do Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM, em substituição ao Imposto de

³⁴ BRASIL. Lei Complementar 101/2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 11/11/2016.

Vendas e Consignações – IVC, que ocorreu com a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, sendo autorizada a cobrança do tributo a partir de 1º de janeiro de 1967³⁵.

O Ato Complementar nº 34³⁶, de 30 de janeiro de 1967, em seu artigo 1º previu que os Estados e Territórios situados em uma mesma região geoeconômica celebrassem convênios estabelecendo uma política comum em matéria de isenções, reduções ou outros favores fiscais, relativamente ao ICM.

No Ato Complementar nº 34/1967, com referência expressa ao artigo 213 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) havia a seguinte dicção:

Considerando que a concessão de isenções, reduções e outros favores fiscais no que se refere ao imposto sobre circulação de mercadorias constitui matéria de relevante interesse para a economia nacional e para as relações interestaduais;

Considerando que o art. 213 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, já previu o regime de convênio entre Estados para o estabelecimento de alíquotas uniformes do imposto de circulação;

Considerando que os Convênios já celebrados pelos Governos do Nordeste e da Região Centro-Sul dispõem sobre política comum em matéria de isenções;

Considerando entretanto, que por motivos relevantes de interesse nacional faz-se necessário dar plena efetividade à solução convencional do problema da harmonização das políticas estaduais de isenções e reduções de imposto sobre circulação de mercadorias;

Na sequência, no §2º, artigo 1º, do referido Ato Complementar, havia expressamente a disposição no sentido de que “os Convênios e Protocolos independem de ratificação pelas Assembléias Legislativas dos Estados participantes”.

Portanto, não obstante a concessão de isenções, reduções ou favores fiscais, no âmbito do ICM, fosse regulada por convênios desde 1967, estes eram firmados entre Estados e Territórios situados na mesma região geoeconômica (Amazônia, Nordeste e Centro-Sul) e não havia uma instância unificada voltada à regulação da matéria, nos moldes do artigo 213 do Código Tributário Nacional, senão sejamos:

Art. 213. Os Estados pertencentes a uma mesma região geo-econômica celebrarão entre si convênios para o estabelecimento de alíquota uniforme para o imposto a que se refere o artigo 52.

A Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, no artigo 23, § 6º, impôs que as isenções do ICM fossem concedidas ou revogadas nos termos fixados

³⁵ BRASIL. Emenda Constitucional 18/1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 28/11/2016.

³⁶ BRASIL. Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/acp/acp-34-67.htm. Acesso em: 12 de outubro de 2016.

em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

§ 6º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.³⁷

Ato contínuo, foi a Lei Complementar nº 24³⁸, de 7 de janeiro de 1975, em seu artigo 2º, que criou o CONFAZ, ao estabelecer que os convênios do ICM à época, ICMS atualmente, que versem sobre benefícios fiscais relativos ao tributo, 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.

Ademais, o artigo 11 da mesma Lei Complementar dispôs que “o Regimento das reuniões de representantes das Unidades da Federação será aprovado em convênio”.

Em 15 de abril de 1975, em reunião dos Estados e do Distrito Federal em Brasília, celebra-se o Convênio ICM 08/75 (DOU 23.04.75), cuja cláusula primeira enuncia que “o colegiado estabelecido pela Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, passa a se denominar ‘Conselho de Política Fazendária’, regendo-se pelo Regimento anexo”.

No aspecto organizacional, o Decreto nº 76.085, de 6 de agosto de 1975, do Presidente da República, o qual trazia disposição acerca da estrutura do Ministério da Fazenda, com previsão no seu artigo 2º, inciso II, no formato de órgão colegiado, o Conselho de Política Fazendária – CONFAZ.

Nesta época, estava em vigor a Emenda Constitucional nº 1/69, que estabelecia a competência privativa ao Presidente da República para dispor sobre a estruturação, atribuições e funcionamento dos órgãos da administração federal (artigo 81, V), competência que podia ser outorgada ou delegada aos Ministros de Estado ou a outras autoridades (artigo 81, parágrafo único).

³⁷ BRASIL. Emenda Constitucional nº, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em: 23 de junho de 2017.

³⁸ BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm. Acesso em: 18 de fevereiro de 2017.

Com a Constituição de 1988, o artigo 84, inciso VI, fixou-se a competência privativa do Presidente da República para dispor sobre a organização e o funcionamento da administração federal, observada a lei, sendo certo que, posteriormente, a Emenda Constitucional nº 32, de 2001, alterou esta dicção para prever que tal competência é exercida por meio decreto, ressalvado o caso de não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos. Houve a previsão da delegação desta atribuição (CF, art. 84, parágrafo único).

Em cumprimento ao preceito constitucional, foi editada a Lei nº 7.739, de 16 de março de 1989, que trouxe o rol dos ministérios, dentre os quais o Ministério da Fazenda (art. 3º, inciso V), dispondo o artigo 4º que ficavam mantidas as competências atuais dos Ministérios. Portanto, no âmbito do Ministério da Fazenda restou inalterada a situação do CONFAZ.

Posteriormente, a Lei nº 8.028 de 12 de abril de 1990, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, trouxe pela primeira vez a denominação de Conselho Nacional de Política Fazendária, no artigo 23, inciso IV, alínea a, ao elencar os órgãos específicos do Ministério da Fazenda. Esta denominação passou a constar do segundo regimento interno do Colegiado, editado pelo Convênio ICMS 17/90, celebrado em 13 de setembro 1990 (DOU 18.09.90). Isto vem reprisado nas Leis nº 8.490, de 19 de novembro de 1992 (art. 19, II, b) e nº 9.649/1998, de 27 de maio de 1998 (art. 16, VIII, na redação da MP 2.216-37/2001). Outrossim, todas estas normas atribuíram ao Poder Executivo a organização e o funcionamento dos Ministérios e órgãos (Lei nº 8.028/90, art. 57; Lei nº 8.490/92, art. 30 e Lei nº 9.649/98, art. 32).

O CONFAZ foi previsto em todos os decretos que estabeleceram a estrutura regimental do Ministério da Fazenda.

As discussões mais recentes acerca dos convênios de ICMS tiveram início com a Projeto de Emenda à Constituição nº 233/2008, apresentada em 20 de fevereiro de 2008, que trazia em seu bojo a ideia de um novo ICMS, a implantação de um Fundo de Equalização de Receitas, a criação de um Fundo Nacional de Desenvolvimento regional. A referida PEC não foi aprovada.

Sobre o tema, em breve síntese, discutiu-se o Projeto de Emenda à Constituição nº 233/2008, que pretendia alterar o Sistema Tributário Nacional com proposta de reforma tributária, espaço para discussão, à luz da doutrina e

jurisprudência pátria, sobre um possível ICMS federal, o Imposto sobre Valor Agregado federal (IVA-F), e possíveis alterações na forma de repartição de receitas, com a criação de novos fundos constitucionais.

O referido Projeto de Emenda à Constituição não foi aprovado, notadamente por ter levantado forte embate com o argumento da existência de agressão ao pacto federativo.

Ato contínuo, o Convênio ICMS 86, que tinha como objeto evitar a cobrança de IMCS não pago em decorrência do benefício fiscal declarado inconstitucional.

Esse convênio foi objeto do Recurso Extraordinário nº 851.421, que teve Repercussão Geral reconhecida no sentido da necessidade de verificação da possibilidade de os Estados e o Distrito Federal, mediante consenso alcançado no CONFAZ, perdoar dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais, implementados no âmbito da chamada guerra fiscal do ICMS, reconhecidos inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Na última decisão deste processo, o Ministro Marco Aurélio declarou-se impedido, pelas razões que seguem:

Observo ter atuado como julgadora, quando da apreciação da medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade nº 2012.00.2.014916-6, processo originário deste recurso, no Conselho Especial do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, a desembargadora Sandra De Santis Mendes de Farias Mello, com quem mantenho vínculo conjugal.³⁹

Esse tema foi discutido em várias Ações Diretas de Inconstitucionalidade no Supremo Tribunal Federal, sendo certo que com a declaração de inconstitucionalidade dos benefícios concedidos à revelia do CONFAZ, o principal debate girava em torno dos efeitos intertemporais.

Em 2012, foi editada a Medida Provisória 599, que trouxe a redução do ICMS, criação Do Fundo de desenvolvimento regional, convalidação dos benefícios fiscais de ICMS concedidos sem autorização do CONFAZ, bem como anistia e remissão dos créditos.

No ano de 2012 tem-se, com fundamento os precedentes: ADIs 2.645, 2.906, 3.794, 1.247, 2.548, 1.308, 3.312 e 1.179, a Proposta de Súmula Vinculante nº 69, que tinha como disposições a declaração de inconstitucionalidade de concessão de

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 851.421. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4668596&numeroProcesso=851421&classeProcesso=RE&numeroTema=817>. Acesso em: 11 de janeiro de 2017.

incentivos fiscais pelos estados sem prévia aprovação do CONFAZ, com a seguinte redação:

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.

Neste mesmo ano, relativo à Guerra dos Portos, foi editada a Resolução nº 13, que estabeleceu alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. No ano de 2013, foi editado o Convênio ICMS 38, que regulamenta a resolução 13.

Ato contínuo, em 2014, tem-se o Projeto de Lei do Senado 130, com o cerne na convalidação dos benefícios fiscais concedidos à margem do CONFAZ, bem como a remissão e anistia dos créditos relativos aos incentivos.

No ano de 2014, foi editado o Convênio ICMS 70, que materializa a concessão de anistia e remissão aos créditos, realiza a redução do ICMS, cria o fundo de desenvolvimento regional, trata da repartição do ICMS interestadual, cria o fundo de auxílio financeiro, bem como traz o afastamento do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000).

Na sequência, já no ano de 2015, o Projeto de Lei do Senado (PLS) 130/2014 é transformado no Projeto de Lei Complementar (PLP) 54, que traz nas suas dicções a convalidação dos benefícios fiscais de ICMS concedidos sem autorização do CONFAZ, bem como dispõe acerca da anistia e remissão dos créditos, sendo certo que neste particular afasta a aplicação do artigo 8º da Lei Complementar 24/75. É expresso também no sentido do afastamento da aplicação do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Neste período foi aprovada a Emenda Constitucional 87/2015, que altera o critério de recolhimento e repartição do ICMS. Em 2015 foi editada a Medida Provisória 683 criando os fundos regionais.

Em 2016 foi editado o Convênio ICMS 42. A principal dicção do referido convênio foi no sentido de condicionar a fruição de incentivos fiscais ao depósito de 10 % do incentivo a um fundo de equilíbrio fiscal.

No ano de 2017 foi sancionada a Lei Complementar 159, que instituiu o Regime de Recuperação Fiscal dos Estados e do Distrito Federal.

Foi promulgada, ainda, a Lei Complementar 160/2017, que implementou a convalidação de benefícios fiscais, que juntamente com o Convênio ICMS 42 será analisado em linhas posteriores, notadamente quanto as modificações produzidas no estudo dos convênios de ICMS.

3.3. PANORAMA JURISPRUDENCIAL

No Supremo Tribunal Federal há 95 (noventa e cinco) Ações Diretas de Inconstitucionalidade pendentes.

Dessas, 6 (seis) foram julgadas, sendo certo que se encontram pendentes de recurso. Por outro lado, 29 Ações Diretas de Inconstitucionalidade foram julgadas e baixadas.

No mérito, o Supremo Tribunal Federal, como verificada em outros pontos deste trabalho, tem declarado a inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos sem prévia autorização do CONFAZ.

Nesse particular, os efeitos de declaração de inconstitucionalidade de lei de incentivo fiscal em matéria de ICMS poderão ser modulados. A discussão é quanto à data para fins da eficácia da modulação, se retroativa, se para o futuro, se será considerada a data de julgamento ou a da publicação da ata.

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4481/PR, de 11/03/2015, que tem como relator o Ministro Luiz Roberto Barroso, em maio de 2015 foi determinada a modulação dos efeitos a partir da data da sessão de julgamento. Em setembro de 2015 os autos foram conclusos ao relator para julgamento.

Deve-se pontuar quanto à Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.481, tendo sido discutido nesse processo constitucional objetivo a modulação dos efeitos temporais, conforme ementa a seguir transcrita:

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 nº 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.⁴⁰

No que se refere à ADI nº 429/CE, de 20/04/2014, que tem como relator o Ministro Fux, foi determinada a modulação dos efeitos para fazer surtir efeitos 12 meses após a data da publicação da ata da sessão de julgamento. Em novembro de 2014 houve o trânsito em julgado. Segue ementa para materialização da decisão:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO CEARÁ. IMPUGNAÇÃO AOS ARTIGOS 192, §§ 1º E 2º; 193 E SEU PARÁGRAFO ÚNICO; 201 E SEU PARÁGRAFO ÚNICO; 273, PARÁGRAFO ÚNICO; E 283, III, DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO E ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS ÀS PEQUENAS E MICROEMPRESAS; PEQUENOS E MICROPRODUTORES RURAIS; BEM COMO PARA AS EMPRESAS QUE ABSORVAM CONTINGENTES DE DEFICIENTES NO SEU QUADRO FUNCIONAL OU CONFECCIONE E COMERCIALIZE APARELHOS DE FABRICAÇÃO ALTERNATIVA PARA PORTADORES DE DEFICIÊNCIA. DISPOSIÇÕES PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO ARTIGO 146, INCISO III, ALÍNEA “C”, DA CRFB/88. COMPETÊNCIA CONCORRENTE DA UNIÃO, ESTADOS E DISTRITO FEDERAL PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 24, INCISO I, DA CRFB/88. AUSÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DEMAIS DISPOSITIVOS OBJURGADOS. CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS. ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL. AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, INCISO XII, “G”, DA CRFB/88. CAPUT DO ART. 193 DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO SEM DECLARAÇÃO DE NULIDADE. EXCLUSÃO DO ICMS DO SEU CAMPO DE INCIDÊNCIA. [...]

12 . Pedido de inconstitucionalidade julgado parcialmente procedente para declarar: (i) inconstitucional o parágrafo 2º do art. 192, sem a pronúncia de nulidade, por um prazo de doze meses (ii) parcialmente inconstitucional o caput do art. 193, dando-lhe interpretação conforme para excluir de seu âmbito de incidência o ICMS; (iii) inconstitucional o parágrafo único do artigo 193; (iv) inconstitucional o artigo 201, caput, e seu parágrafo único; (v) inconstitucional o parágrafo único do artigo 273; (vi) inconstitucional o inciso III do artigo 283; julgar improcedente o pedido quanto ao caput e §1º do artigo 192, todos os artigos da Constituição cearense.

Na ADI nº 2663/RS, de 08/03/2017, relatoria do Ministro Fux, em março de 2017 houve a publicação do voto relator com determinação de modulação dos efeitos a partir da data da publicação da ata da sessão de julgamento, conforme excerto do acórdão transcrito abaixo:

[...]Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria e nos termos do voto do Relator, em julgar parcialmente procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481/PR. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8494796>. Acesso em: 18 de outubro de 2017.

artigo 3º da Lei 11.743/2002 do Estado do Rio Grande do Sul, conferindo à decisão efeitos ex nunc, a partir da publicação da ata deste julgamento. Vencido, em parte, o Ministro Marco Aurélio, que julgava improcedente o pedido. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello.[...]⁴¹

Nesse julgado, o ministro Luiz Fux considerou constitucional parte da lei que autoriza empresas a financiar bolsas para a formação superior de professores, fixando como contrapartida que os beneficiários prestem serviços de aperfeiçoamento e alfabetização a seus empregados. No entanto, considerou inconstitucional disposição no sentido do estabelecimento da possibilidade de concessão de benefício equivalente a cinquenta por cento (50%) da bolsa em deduções de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)⁴².

Por conseguinte, na ADI nº 3796/PR, de 08/03/2017, relatoria do Ministro Gilmar Mendes, em agosto de 2017 houve a publicação do acórdão com determinação de modulação de efeitos a partir da data da publicação da ata da sessão de julgamento.

Merece destaque o capítulo da decisão que trata da modulação dos efeitos, sendo certo que o Ministro Gilmar Mendes faz ressalva inicial, senão vejamos:

A orientação desta Corte a respeito do tema sempre foi taxativamente contra a modulação de efeitos nas ações diretas que versassem tema da guerra fiscal, como é consabido. Cito, nessa linha, os Embargos de Declaração na Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.794, de relatoria do Ministro Roberto Barroso, assim ementada: “EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM ADI. OMISSÃO. PEDIDO DE MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA DECISÃO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI QUE CONFERIU BENEFÍCIOS EM MATÉRIA DE ICMS SEM QUE HAJA CONVÊNIO DO CONFRAZ. EMBARGOS CONHECIDOS PARA NEGAR-LHES PROVIMENTO. 1. Não comprovadas razões concretas de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, requisitos estipulados pelo art. 27 da Lei n.º 9.868/99, descabe a modulação dos efeitos da decisão. 2. A jurisprudência desta Suprema Corte não tem admitido a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em casos de leis estaduais que instituem benefícios sem o prévio convênio exigido pelo art. 155, parágrafo 2º, inciso XII, da Constituição Federal – Precedentes. 3. A modulação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade no presente caso consistiria, em essência, incentivo à guerra fiscal, mostrandose, assim, indevida. 4. Embargos de declaração conhecidos para negar-lhes provimento.” (ADI 3.794 ED, relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Julgamento: 18.12.2014.)⁴³

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2663. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12965010>. Acesso em: 22 de outubro de 2017.

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=337859>. Acesso em: 23 de novembro de 2017.

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3796/PR. Disponível em: file:///D:/Users/mauro.moreira/Downloads/texto_312214691.pdf. Acesso em: 28 de outubro de 2017.

Na sequência, o Ministro destaca que há julgados do Supremo que permitem:

Há, no entanto, pelo menos um precedente no qual o Tribunal adotou solução diversa. Refiro-me à ADI 4.481/PR, também de relatoria do Min. Roberto Barroso: "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 nº 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 4.481, rel. Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, DJe 19.5.2015). Entendo que as mesmas razões são de aplicar no caso em tela. Afinal, tem-se lei que está em vigor há mais de dez anos, impugnada desde 12.9.2006 e com inclusão em pauta desde 2008. Há, portanto, razões de segurança jurídica e de interesse social a justificar a modulação dos efeitos no caso em exame para que a declaração de inconstitucionalidade produza efeitos a partir da data da publicação da ata de julgamento⁴⁴.

Em arremate, nos termos do julgado, o Ministro decide, com fundamento na segurança jurídica e de interesse social, entende haver forte justificativa para a modulação dos efeitos no caso para que a declaração de inconstitucionalidade produza efeitos a partir da data da publicação da ata de julgamento.

3.4. UNANIMIDADE DA LEI COMPLEMENTAR 24/75 À LEI COMPLEMENTAR 160/2017

Nos moldes do artigo 2º da Lei Complementar 24/75, Os convênios a que alude 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.

Nesse particular, as reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação, sendo certo que a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Idem.

A exigência da unanimidade gera fortes discussões doutrinárias, nesse particular, no entender do Professor Scaff, reputar-se-ia inconstitucional, na medida em contrassenso ao disposto na Constituição da República de 1988⁴⁵.

Nesse diapasão, eventual descumprimento da regra da unanimidade, também, importaria na nulidade do ato e na ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria, bem como, conseqüentemente, na exigibilidade do tributo não pago.

A previsão da unanimidade está contida no artigo 2º, § 2º, da Lei Complementar 24/75, *in verbis*:

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. §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.

Conforme preleciona o Professor Scaff, no sentido da inconstitucionalidade dessa exigência:

Observe-se que a exigência de unanimidade não existe nem mesmo para alterar a Constituição. As propostas de emenda constitucional devem ser aprovadas por 3/5 (três quintos) dos votos dos membros do Congresso Nacional. Todo o processo legislativo possui regras de aprovação inferiores a esta proporção de 3/5, sendo a regra geral a de metade mais um dos membros das Casas Legislativas (artigo 47, Constituição Federal). Mesmo a aprovação de Súmulas Vinculantes pelo STF exige a concordância de apenas 2/3 de seus membros (artigo 103-A, caput, Constituição Federal). Pela lógica da unanimidade, o Confaz se torna o dono do ICMS e não cada Estado individualmente considerado. O Confaz tem um papel de harmonização fiscal em um Estado Democrático de Direito, e não de Coação Fiscal, própria do período em que foi criado. Durante o autoritarismo a regra da unanimidade possuía uma lógica interna ao sistema; durante o período democrático esta norma não pode prosperar, pois não encontra amparo em nenhuma norma constitucional⁴⁶.

Acrescenta o professor que a exigência da unanimidade sequer se trata de hipótese de inconstitucionalidade, entretanto, de simples caso de não recepção.

Problemática, também, é a questão relacionada a internalização, na medida em que a Lei Complementar 24/75 exige ato normativo do poder executivo,

⁴⁵ SCAFF, Fernando Facury. *A Inconstitucional Unamidade do Cofaz e o Surpreendente Convênio 70*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-ago-12/contas-vista-inconstitucional-unanimidade-confaz-convenio-70>. Acesso em 6 de maio de 2016.

⁴⁶ SCAFF, Fernando Facury. *Idem*.

materializado por decretos, noutra ponta, como tese dos contribuintes, argumenta-se que exigir-se-ia lei, em atenção ao princípio da legalidade estrita, densificado no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Nada obstante essa discussão, a normatização, deve-se a partir dos entendimentos jurisprudenciais analisar a incorporação de Convênios do ICMS às legislações internas dos Entes signatários, em consonância com o atual cenário jurídico e político.

Após análise dos aspectos relacionados à natureza jurídica dos Convênios e a sua forma de incorporação, passa-se a análise das propostas de mitigação da atual guerra fiscal, a partir dos elementos contidos no chamado Convênio ICMS nº 70, de 2014.

No bojo dessa problemática, está o Convênio 70/2014, o qual não foi aprovado por unanimidade, sendo certo que contou com a deliberação de apenas 20 estados, em razão do que conteria força normativa.

O referido Convênio foi celebrado no âmbito do CONFAZ e publicado em 30 de julho de 2014, no qual 20 Estados e o Distrito Federal se comprometem a adotar medidas específicas para acabar com as guerras fiscais.

Além do fato de que é necessária a anuência dos 27 estados da Federação para que o Convênio seja efetivamente implementado, o próprio texto do Convênio trouxe em seu bojo algumas condicionantes essenciais de validade, a saber: a) edição de Resolução do Senado Federal que estabeleça a redução gradual da alíquota do ICMS nas operações/prestações interestaduais; b) promulgação de Emenda Constitucional que promova a repartição, entre o Estado de origem e de destino, do ICMS sobre operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto; e aprovação de lei complementar que institua os fundos federativos, com recursos da União, para auxílio financeiro aos Estados, Distrito Federal e Municípios para compensar perdas de arrecadação e desenvolvimento regional, no valor mínimo de R\$ 296 bilhões⁴⁷.

No que tange às medidas previstas nos itens “a” e “b” acima, estas encontram-se atualmente em debate no âmbito do Congresso Nacional e

⁴⁷ SCAFF, Fernando Facury. *A Inconstitucional Unamidade do Cofaz e o Surpreendente Convênio 70*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-ago-12/contas-vista-inconstitucional-unanimidade-confaz-convenio-70>. Acesso em 6 de maio de 2016.

assumiram materialmente as formas de Projeto de Resolução nº 1, de 2013, que se encontra desde 13/07/2016 com a relatora na Comissão de Desenvolvimento Regional e Turismo, Secretaria de Apoio à Comissão de Desenvolvimento Regional e Turismo, por sua vez, a Proposta de Emenda Constitucional nº 197, de 2012 deu origem à Emenda Constitucional 87 de 2015.

As discussões ainda estão no Senado, que deve deliberar acerca da unificação das alíquotas do ICMS em 4%, conforme previsto no Projeto de Resolução do Senado 1/2013⁴⁸.

A partir daí, a consequência seria a diminuição da margem de negociação entre os estados e as empresas que ali pretendem se instalar, na medida em que modificar-se-ia o atual cenário em que as alíquotas interestaduais variam entre 7% a 12%, em aparente combate a guerra fiscal, materializada em casos em que os Estados reduzem alíquotas para atrair investidores privados, sendo certo que a Medida Provisória 685-2013, a União em contrapartida institui o Fundo de Desenvolvimento Regional e Infraestrutura e o Fundo de Auxílio à Convergência das Alíquotas do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, com a finalidade de facilitar o comércio interestadual e estimular o investimento produtivo e o desenvolvimento regional..

Por conseguinte, tem-se a proposta de criação de fundo federativo, esta encontra-se em debate junto ao Ministério da Fazenda e Estados-membros.

Ademais, adicionalmente às condições acima elencadas e como forma de assegurar efetividade aos dispositivos do Convênio ICMS nº 70, de 2014, é também necessário que seja procedida uma alteração na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, no sentido de que se estabeleça aprovação unânime dos Estados e do Distrito Federal para que seja concedido benefícios fiscais em matéria de ICMS.

Na evolução normativa, a Lei Complementar 160/2017 autorizou os estados e o Distrito Federal a deliberarem, via Convênio, sobre (a) a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de incentivos fiscais instituídos sem aprovação do CONFAZ, por legislação estadual publicada até a data da publicação

⁴⁸ BRASIL. Senado Federal. Projeto de Resolução nº 01/2013. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/110426>. Acesso em: 17 de novembro de 2017.

desta Lei Complementar e (bi) a reinstituição desses incentivos fiscais por legislação estadual que ainda esteja em vigor.

Conforme dicção expressa da LC 160/2017, dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre 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 e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014.

Um ponto interessante é a quebra da lógica da unanimidade, uma vez que um convênio aprovado e ratificado especificamente para essa finalidade deverá ser publicado em 180 dias a contar da publicação da lei e poderá ter apenas 2/3 dos votos favoráveis dos Estados, sendo distribuído por 1/3 de cada região do país.

Diante dessa previsão, em termos práticos, percebe-se que as discussões sobre a necessidade de unanimidade nas deliberações dos convênios perdem força, na medida em que é possível a celebração de convênio sanatório, que ratificará benefício fiscal concedido de forma irregular, com a previsão de que o convênio aprovado e ratificado especificamente para essa finalidade deverá ser publicado em 180 dias a contar da publicação da lei e poderá ter apenas 2/3 dos votos favoráveis dos Estados, sendo distribuído por 1/3 de cada região do país.

Conforme se percebe, convalidar um convênio irregular apresenta-se de com maior força normativa do que aprovar um convênio, sendo certo que, além da ineficácia prática da exigência da unanimidade, tem-se claramente a configuração de uma contradição normativa.

Nesse particular, é possível aplicar-se as bases da teoria sanatória, sendo certo que o convênio que convalida apresentar-se-ia como um convênio sanatório dos atos normativos irregulares.

O tema deve ser reanalisado para que o Supremo Tribunal Federal possa se manifestar sobre a atual redação da Lei Complementar 160/2017, sendo certo que se trata de uma nova discussão que se trava no tema dos Convênios de ICMS, somando-se as já debatidas problemáticas do quórum de aprovação dos convênios, discutida na ADPF 198, bem como as ADIs que discutem a possibilidade de glosa dos créditos pelos próprios Estados sem atuação do Supremo Tribunal Federal por meio da

declaração de inconstitucionalidade do ato normativo subnacional, o que se tornaria possível com a edição da Súmula Vinculante.

Aqui faz-se uso dos ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho, que entende o sistema jurídico como conjunto homogêneo de enunciados deônticos, trazendo a ideia de necessária homogeneidade sob o ângulo puramente sintático, uma vez que nos planos semântico e pragmático o que se dá é um forte grau de heterogeneidade.⁴⁹

Assim, percebe-se, a partir de uma interpretação sistemática, que os enunciados deônticos, notadamente no sentido sintático, a partir de uma compreensão por meio da filosofia da linguagem, apresentam-se em clara antinomia, pois tratam do mesmo fato jurídico, concedendo-lhe requisitos de implementar diferentes.

3.5. INCORPORAÇÃO DOS CONVÊNIOS DE ICMS

Nesse momento, discute-se qual o veículo introdutor dos convênios nos ordenamentos jurídicos locais, ou seja, qual o instrumento apto a internalizar os convênios de ICMS relativos aos benefícios fiscais.

Na prática, a depender do Estado, esta internalização vem sendo feita pela edição de lei no âmbito da Assembleia Legislativa ou por meio de Decreto do Poder Executivo estadual, sendo certo que neste último caso ter-se-ia uma forma mais simples e rápida para a internalização.

Nos moldes do artigo 4º da Lei Complementar 24/75, a internalização deve ser realizada através de decreto publicado pelo Executivo, com a dicção expressa no sentido de que o Poder Executivo publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a não manifestação no prazo assinalado, senão vejamos:

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

⁴⁹ CARVALHO, 2011, p. 136.

A interpretação deste dispositivo de forma estanque, sem análise sistemática, leva a crer que a internalização dos convênios de ICMS nos ordenamentos jurídicos locais se dá por meio de decreto.

Entretanto, este dispositivo deve ser analisado em conjunto com a previsão do artigo 150, §6º, da Constituição da República, que preleciona ser exigível edição de lei específica para a concessão de benefício fiscal de ICMS, *in verbis*:

§ 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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Percebe-se que na redação original do artigo não constava expressamente que a instituição de incentivos fiscais seria concedida sem prejuízo do disposto no artigo 155, §2º, XII, “g”.

Correia Neto destaca que esse dispositivo constitucional é cogente no sentido da exigência de lei específica para a concessão de isenção, subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido, anistia e remissão, a fim de que o benefício seja introduzido no ordenamento jurídico de forma válida⁵⁰.

Há, assim, entendimento doutrinário no sentido da necessidade de cumprimento do Princípio da Legalidade em matéria de exonerações fiscais, notadamente ainda tendo em vista o artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, o professor Correia Neto aduz que:

Parece correto afirmar que a necessidade de lei, em sentido formal, para a concessão do incentivo fiscal já é pressuposto que decorre da sua própria natureza, uma vez que se trata de norma que, grosso modo, vem estabelecer disposições especiais – e, nessa medida, excepcionais – em relação a um regime jurídico previamente definido por lei. Assim, tendo em vista o próprio conteúdo jurídico que dispõe, é de se esperar que a norma que veicula benefício fiscal observe a mesma forma do tributo a que se refere⁵¹.

Esse entendimento converge no sentido de que a Constituição não teria aberto exceção à legalidade, ressalvado os casos expressamente enumerados no texto constitucional, sendo certo que este posicionamento doutrinário leva a conclusão de que após a prévia edição de convênios interestaduais de ICMS, haveria a necessidade

⁵⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. São Paulo: Almedina, 2016, p. 219.

⁵¹ Idem.

de lei editada pelas Assembleias Legislativas e Câmara Legislativa do Distrito Federal para internalizar estes instrumentos.

As discussões doutrinárias são extremamente relevantes, mas o tema deve ser visualizado na prática dos Entes locais.

Nesse contexto, verifica-se que na maior parte dos casos os convênios são incorporados nos ordenamentos jurídicos locais por meio de decretos do Poder Executivo.

Primeiro exemplo que podemos citar é o do Estado do Amazonas, que internaliza os convênios de ICMS por meio de Decreto, como o exemplo do DECRETO N.º 34.651, DE 03 DE ABRIL DE 2014, senão vejamos:

DECRETO N.º 34.651, DE 03 DE ABRIL DE 2014. Publicado no DOE de 3.4.14. INCORPORA à legislação tributária do Estado os Convênios ICMS, Protocolos ICMS e Ajustes Sinief celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária. O GOVERNADOR DO ESTADO DO AMAZONAS, usando da atribuição que lhe são conferidas pelo artigo 54, IV, da Constituição Estadual; CONSIDERANDO a necessidade de incorporar à legislação tributária do Estado os Convênios ICMS, Protocolos ICMS e Ajustes Sinief celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz, e o que mais consta do Processo n.º 006.00435.2014,[...] ⁵²

Por sua vez, o Estado de São Paulo, o maior arrecadador de ICMS do Brasil, usa como praxe a incorporação de Convênios no ordenamento jurídico interno por meio de Decreto do Governador, conforme segue:

Decreto nº 62.644, de 27 de junho de 2017. GERALDO ALCKMIN, Governador do Estado de São Paulo, no uso de suas atribuições legais, e considerando o disposto no artigo 8º da Lei 6.374, de 01-03-1989, e no Convênio ICMS 92, de 20-08-2015, com as alterações realizadas pelos Convênios ICMS 53, de 08-07-2016, 117, de 21-10-2016, e 132, de 09-12-2016, [...]

No Estado de São Paulo essa do Poder Executivo está embasada no Parecer nº 35 de 2007 da Procuradoria do Estado de São Paulo, que tem como núcleo da manifestação o entendimento de que só haverá necessidade de edição de lei para incorporação de convênios de ICMS com a declaração de que o artigo 4º da Lei 24/75 não foi recepcionado pela Constituição da República ou, com interpretação evolutiva, foi revogado pela dicção contida na Emenda Constitucional 03/93.

⁵²ESTADO DO AMAZONAS. Decreto Estadual. Disponível em http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%E7%E3o%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%202014/Arquivo/DE%2034651_14.htm. Acesso em: 23 de novembro de 2017.

O entendimento da Procuradoria do Estado de São Paulo está consubstanciado no seguinte excerto do Parecer nº 35/2007:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ISENÇÃO. CONVÊNIO. DECRETO. A Emenda Constitucional nº 3/93, que introduziu o §6º ao art. 150 da Carta da República, não revogou as normas da Lei Complementar 24/75, incluída a do seu art. 4º, o qual determina que, em matéria de ICM (atual ICMS), após aprovada a concessão ou revogação de isenções e demais benefícios fiscais, sejam as mesmas ratificadas mediante decreto editado pelo Poder Executivo. Embora o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da ADIN nº 1247, haja sinalizado, com base em antiga doutrina, a imprescindibilidade de decreto legislativo para esses efeitos, a orientação que consagra a plena higidez da LC 24/75 e sua recepção pela nova ordem constitucional (mesmo após a EC 03/93) deve continuar sendo observada até que a Corte Suprema expressamente declare a revogação, pelo art. 150, §6º da Lei Maior, da mencionada norma legal, ou de sua referência ao Poder Executivo.⁵³

Revolvendo os termos da ADI 1247/PA, verifica-se que nela não houve análise e manifestação acerca da necessidade de lei para internalizar convênio, o que não se permitiu foi justamente ao Poder Executivo a possibilidade de concessão de benefício fiscal sem observância da sistemática prevista na Lei Complementar 24/75, assim, fortaleceu-se a exigência, senão vejamos:

1. É pacífica a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal de que são inconstitucionais as normas que concedam ou autorizem a concessão de benefícios fiscais de ICMS (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento) independente de deliberação do CONFAZ, por violação dos arts. 150, §6º, e 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, os quais repudiam a denominada “guerra fiscal”. Precedente: ADI nº 2.548/PR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ 15/6/07.
2. Inconstitucionalidade do art. 12, caput, da Lei nº 5.780/93 do Estado do Pará, e da expressão “sem prejuízo do disposto no caput deste artigo” contida no seu parágrafo único, na medida em que autorizam ao Poder Executivo conceder diretamente benefícios fiscais de ICMS sem observância das formalidades previstas na Constituição.⁵⁴

O Professor Paulo de Barros Carvalho entende pela exigência de Decreto-Legislativo para internalizar os convênios de ICMS, citando como o Estado do Rio Grande do Sul como primeiro exemplo em que houve participação do Poder Legislativo:

O Estado do Rio Grande do Sul foi o primeiro a submeter os convênios à apreciação do Poder Legislativo. Em todo caso, essa subordinação ao poder legislativo, que é positiva e faz respeitar o princípio da legalidade, vem sendo feita de forma automática. Não tenho notícias de convênios que foram rejeitados. Tem-se uma aprovação automática, o que tira, de certo modo, o valor da iniciativa do Estado do Rio Grande do Sul, pois caberia ao Poder

⁵³ SÃO PAULO. Parecer nº 35/2007 da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo. Disponível em: <http://www.pge.sp.gov.br/pareceres.aspx>. Acesso em 24 de novembro de 2017.

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=625935>. Acesso em 26 de junho de 2017.

Legislativo manifestar-se, discutindo os termos do acordo, para depois aprová-lo.⁵⁵

Por sua vez, o Estado do Amazonas vem utilizando procedimento mais complexo, qual seja, há a internalização do convênio por meio de lei e, posteriormente, o executivo ratifica por meio de decreto.

Diante disso, verifica-se que não há uma uniformidade, no entanto, deve-se destacar que a maior parte dos convênios são internalizados por meio de decreto, uma vez que o procedimento se apresenta de forma mais simples, sem a necessidade de participação das casas legislativas locais.

Nesse tema, o Professor Muzzi entende que a Lei Complementar nº 24/75 não foi revogada pela Emenda Constitucional 03/1993, sendo certo que o convênio aprovado pelo CONFAZ não demanda ratificação por lei, bastando o Decreto do Poder Executivo.⁵⁶

Por sua vez, o Professor Roque Carrazza se manifesta no sentido de que as disposições dos convênios de ICMS devem ser internalizadas por meio de decreto legislativo, para o autor os convênios não concederiam isenções, mas apenas serviriam como autorização para as casas legislativas locais concederem os benefícios por meio de instrumento legislativo.⁵⁷

O Professor Paulo de Barros Carvalho remete ao plano internacional e faz as seguintes ponderações:

Outro tanto ocorre no plano internacional com os acordos entre nações. Nós sabemos que o Presidente da República pode celebrar tratados ou convenções internacionais e, no entanto, esses tratados dependem do referendium legislativo, ato próprio do nosso Parlamento, que o ratifica, aprovando-o. Como o convênio teria essa força? Eis uma questão a ser refletida e que a legislação, como está hoje, não nos dá uma resposta adequada.⁵⁸

Em arremate, o Professor Paulo de Barros Carvalho, com fundamento no princípio federativo e no princípio da legalidade, preleciona:

O importante é destacar, em se tratando de convênios, que o princípio da legalidade não pode ser afastado em prol do pragmatismo e do interesse executivo. A ratificação efetiva e fundamentada pelo Poder Legislativo é o

⁵⁵ CARVALHO, 2011, p. 255.

⁵⁶ MUZZI FILHO, Carlos Victor. Conflito de Competência na Exoneração Tributária: “guerra fiscal e danos colaterais”. In: BERNARDES, Flávio Couto (Coord.); FONSECA, Maria Juliana (Coord.); SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.). Tributação sobre o consumo. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

página 254

⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

⁵⁸ CARVALHO, 2011. p. 256.

que confere validade a tais diplomas normativos, tornando-os válidos e juridicamente executáveis. Entender de outra forma é aniquilar o princípio federativo, o princípio da legalidade e tantos outros que sustentam o sistema.⁵⁹

No texto atual da Constituição não há disposição expressa acerca da necessidade de atuação do Poder Legislativo para internalizar os convênios.

Nos regimes anteriores já houve previsão. No Ato Complementar nº 34/1967, com referência expressa ao artigo 213 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) havia a seguinte dicção:

Considerando que a concessão de isenções, reduções e outros favores fiscais no que se refere ao impôsto sôbre circulação de mercadorias constitui matéria de relevante interêsse para a economia nacional e para as relações interestaduais; Considerando que o art. 213 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, já previu o regime de convênio entre Estados para o estabelecimento de alíquotas uniformes do impôsto de circulação; Considerando que os Convênios já celebrados pelos Governos do Nordeste e da Região Centro-Sul dispõem sôbre política comum em matéria de isenções; Considerando entretanto, que por motivos relevantes de interêsse nacional faz-se necessário dar plena efetividade à solução convencional do problema da harmonização das políticas estaduais de isenções e reduções de impôsto sôbre circulação de mercadorias;

No §2º, artigo 1º, do referido Ato Complementar, havia expressamente a disposição no sentido de que “os Convênios e Protocolos independem de ratificação pelas Assembléias Legislativas dos Estados participantes”.

Diante do exposto, com a atual conjuntura vislumbra-se pela necessidade de decisão do Supremo Tribunal Federal para verificar a compatibilização da sistemática dos convênios com a dicção do artigo 150, §6º, da Constituição da República, que preleciona ser exigível edição de lei específica para a concessão de benefício fiscal de ICMS, sendo certo que 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, nos moldes da redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993.

⁵⁹ Idem.

4. DOS CONVÊNIOS DE ICMS – ASPECTOS PRÁTICOS

4.1. LEI COMPLEMENTAR 24/75 E O CONFAZ

O texto constitucional foi expresso no sentido de que cabe à lei complementar tratar da forma como os Estados e o Distrito Federal concederiam e revogariam favores fiscais relacionados ao ICMS.

Nesse mister, foi editada a LC 24/75 que assim determinou em seu artigo 4º:

Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo⁶⁰.

Assim, confirmando a lógica para apresentação de veículos introdutórios de normas, a Lei Complementar 24/75 (artigo 34, parágrafo 8º, ADCT), atribuiu ao Confaz o mister de harmonização do sistema e dispor sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.

Deve-se, nesse momento, traçar a distinção entre os instrumentos normativos que são confeccionados no âmbito do CONFAZ, quais sejam: a) convênios de ICMS, ajustes SINIEF e Protocolos.

Os convênios, que são o objeto principal do trabalho, são os instrumentos que tratam sobre a concessão, alteração ou revogação dos benefícios fiscais, ou seja, apenas os convênios de ICMS dispõem sobre os incentivos fiscais de ICMS.

Por sua vez, no atinente aos Ajustes SINIEF (Sistema Nacional de Informações Econômico-Fiscais) são aqueles que dizem respeito as Unidades Federadas e à União, sendo certo que se diferenciam dos convênios justamente por afetarem também os contribuintes do imposto sobre a produção industrial (IPI). Em regra, tratam de temas afetos aos documentos fiscais.

Os Protocolos do ICMS são instrumentos bilaterais ou multilaterais celebrados somente entre os Estados-membros e o DF, sendo certo que não podem tratar acerca de benefícios fiscais.

Assim, em apertada síntese, com a devida ressalva de que o Regimento Interno do CONFAZ será analisado profundamente a seguir, tem-se que os Convênios

⁶⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 24/75. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm. Acesso em: 20 de novembro de 2016.

de ICMS, com âmbito de validade para todas as unidades federadas, podem tratar sobre benefícios fiscais, procedimentos fiscais e documentos fiscais.

Já os ajustes SINIEF são válidos para todas as unidades federadas celebrantes e para a União, na medida em que trata de temas relacionados ao IPI. Esses ajustes não tratam acerca de benefícios fiscais, mas tem autorização para introduzir normas sobre procedimentos e documentos fiscais.

Os protocolos só valem para as unidades signatárias, não podem tratar sobre benefícios fiscais, restando-lhes como matéria principal o estabelecimento de procedimentos fiscais.

Nesse contexto, 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. Ademais, esta dicção aplica-se também: à redução da base de cálculo; à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; à concessão de créditos presumidos; 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; às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Conforme a Lei Complementar 24/75, os convênios 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.

Nesse particular, ressalvadas as observações doutrinárias anteriores, as reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação, bem como 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.

Ato contínuo, 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.

Neste momento, antes da análise de pontos importantes do Regimento Interno do CONFAZ e do COTEPE, faz necessário pontuar que o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ tem uma estrutura colegiada formada pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda.

O CONFAZ tem como principal competência, como já debatido nesta pesquisa, a celebração de convênios, que terão como objetivo a concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS , em estrita observância à Constituição, art. 155, inciso II e § 2º , inciso XII, alínea g e à Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975).

Apesar da análise mais profunda ser nos Convênios de ICMS, é da competência do CONFAZ, nos estritos termos do Regimento Interno, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97: sugerir medidas com vistas à simplificação e à harmonização de exigências legais; promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF, para a coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formulação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias; promover estudos com vistas ao aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal e da estadual; colaborar com o Conselho Monetário Nacional na fixação da Política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e Distrito Federal, para cumprimento da legislação pertinente e na orientação das instituições financeiras públicas estaduais, propiciando sua maior eficiência como suporte básico dos Governos Estaduais.⁶¹

Em convergência, o Decreto nº 9.003, de 13 de março de 2017, que aprova a estrutura regimental do Ministério da Fazenda, insere, dentre os seus órgãos colegiados, o CONFAZ, elencando sua competência:

Art. 55. Ao Conselho Nacional de Política Fazendária compete: I - promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do caput do art. 155 da Constituição, de acordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2o do referido artigo e na Lei Complementar no 24, de 7 de janeiro de 1975; II - promover a celebração de atos que visem ao exercício das prerrogativas previstas nos art. 102 e art. 199 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e de atos sobre outras matérias de interesse dos Estados e do Distrito Federal; III - sugerir medidas que visem à simplificação e à harmonização de exigências legais; IV - promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - Sinief, para coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias; V - promover estudos que visem ao aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal e

⁶¹ BRASIL. Convênio 133/1997. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/1997/cv133_97. Acesso em: 11 de agosto de 2016.

estadual; e VI - colaborar com o Conselho Monetário Nacional na fixação da Política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal, para cumprimento da legislação pertinente, e na orientação das instituições financeiras públicas estaduais, de maneira a propiciar mais eficiência quanto ao suporte básico oferecido aos Governos estaduais.

As atividades do CONFAZ estão regulamentadas atualmente pelo Regimento Interno do CONFAZ aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, alterado de forma relevante pelo Convênio ICMS 07/10, bem como por outros instrumentos.

Em alteração recente no regimento interno do CONFAZ materializado no Convênio ICMS 133/97, promovida pelo Convênio ICMS 88/17, trouxe a previsão de que além dos secretários de fazenda, finanças ou tributação, os Estados e o Distrito Federal podem ser representados pelos substitutos legais, previsão não contida na redação original. Estes substitutos legais serão indicados à Secretaria-Executiva do CONFAZ, não mais sendo indicados ao Ministro do Estado da Fazenda.

Detalhe interessante, pouco abordado na teoria, é que os convênios podem dispor que a aplicação de qualquer de suas cláusulas seja limitada a uma ou a algumas Unidades da Federação.

Essa sistemática é repetida em outras sistemáticas especiais de tributação, bem como está presente no tema da moratória (causa de suspensão da exigibilidade do crédito) e isenções, nos moldes do Código Tributário Nacional.

As reuniões serão as ordinárias, realizadas trimestralmente, e as extraordinárias, que serão realizadas na hipótese de existência de matéria a ser examinada em caráter de urgência.

As reuniões do Conselho serão presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda ou por representante de sua indicação, sendo certo que contam com a participação de representantes da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, da Secretaria da Receita Federal - SRF e da Secretaria do Tesouro Nacional - STN, que poderão participar dos debates, sem direito a voto. Há exigência de presença da maioria absoluta de seus membros votantes para reuniões do conselho.

Há um fluxo nas reuniões do Conselho, que vão desde a instalação dos trabalhos, verifica-se o quórum para a partir daí dar-se início à leitura, discussão e votação, bem como exposição do Presidente da COTEPE/ICMS, quando se fizer necessário, para, por fim, realizar-se discussão e votação das matérias incluídas na pauta da reunião;

O procedimento se inicia sempre com uma proposição, sendo certo que por exigência do Convênio ICMS 133/97, as proposições de isenções, incentivos e

benefícios fiscais deverão ser acompanhadas, ainda, de informações que revelem o impacto do efeito dessas medidas na receita do Estado.

Na votação, deve-se destacar que as decisões do Conselho serão tomadas: por unanimidade dos representantes presentes, na concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais previstos no artigo 1º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975; por quatro quintos dos representantes presentes, na revogação total ou parcial de isenções, incentivos e benefícios fiscais concedidos; por maioria dos representantes presentes, nas demais deliberações.

Após os debates, votação e aprovação, os Convênios e Ajustes SINIEF serão publicados no Diário Oficial da União em até dez dias da data da reunião em que foram celebrados.

Por sua vez, as resoluções, os protocolos e outros atos serão publicados no Diário Oficial da União, em até dez dias da data de sua edição ou recebimento, salvo disposição expressa em contrário.

Nos moldes do Regimento Interno do CONFAZ, levando-se em conta as ressalvas doutrinárias quanto à exigência de lei, estabelece-se que dentro do prazo de quinze dias, contados da publicação a que se refere o artigo anterior e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Estado e do Distrito Federal publicará Decreto ratificando ou não os convênios celebrados.

Além de estabelecer que a ratificação, ou seja, internalização dos convênios seja feita por decreto, o Regimento Interno do CONFAZ é no sentido de que se considera ratificação tácita a falta de manifestação no prazo assinalado, sendo certo que a rejeição do convênio deve ser feita de forma expressa e comunicada à Secretaria-Executiva na mesma data da publicação dessa decisão.

Em convergência à atuação do Poder Executivo, considera-se rejeitado o convênio que não for, expressa ou tacitamente, ratificado pelo Poder Executivo:

No regimento, estabelece-se ainda que dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos, estabelecendo procedimentos comuns com o objetivo de: implementação de políticas fiscais; permuta de informações e fiscalização conjunta; fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais; outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal.

Deve-se pontuar que os Protocolos não se prestarão ao estabelecimento de normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais, sendo certo que os

limites e requisitos dos Protocolos serão previamente submetidos à apreciação forma da COTEPE/ICMS.

Após a aprovação do Convênio, até 10 (dez) dias depois de findo o prazo de ratificação dos convênios, promover-se-á, segundo o disposto no Regimento do CONFAZ, a publicação relativa à ratificação ou à rejeição no Diário Oficial da União.

Em relação à regra de vigência, nos moldes da Lei Complementar 24/75, OS convênios entrarão em vigor no trigésimo dia após a publicação a que se refere o art. 5º, salvo disposição em contrário.

Deve-se destacar que nos termos da Lei Complementar 24/75, os convênios ratificados obrigam todas as Unidades da Federação inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião.

Os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias.

4.2. DOS EFEITOS DO DESCUMPRIMENTO DA LEI COMPLEMENTAR 24/75

Deve-se pontuar que caso os estados descumpram os termos da Lei Complementar 24/75, ocorreria o efeito da nulidade desse ato concessivo de benefícios ou incentivos fiscais, bem como a glosa do crédito tributário e exigência do pagamento do tributo.

Em relação aos efeitos do descumprimento e inobservância da sistemática de aprovação dos convênios, tem-se: a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; bem como a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Ademais, há previsão de que as sanções previstas 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 das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e à transferência das receitas de determinados impostos.

A Lei complementar apresenta, ainda, vedação aos municípios, sendo certo que não poderão conceder os benefícios fiscais que devem ser introduzidos por Convênios de ICMS, sob pena das sanções.

Nesse ponto, surge uma problemática, na medida em que os contribuintes passaram a questionar a aplicação automática dos estados dessa nulidade do ato e da respectiva glosa dos créditos tributários.

A questão é saber se o estado poderia desconsiderar uma previsão legal de outro estado, dentro da sua competência tributária, que instituiu benefício por meio de lei.

Daí advêm posicionamentos que revelam a dialeticidade do tema, o primeiro entendimento é no sentido de que os efeitos da nulidade do ato, glosa do crédito e exigência do pagamento do tributo seria automáticos, pois houve descumprimento do disposto na Lei Complementar 24, a qual exige a celebração de convênio.

Noutra ponta, tem-se o posicionamento no sentido de que não poderia haver aplicação automática dos efeitos, uma vez que haveria necessidade de uma nova lei que revogasse o instrumento normativo que prevê o benefício fiscal ou uma declaração de inconstitucionalidade do ato normativo, a fim de que fosse retirado do ordenamento jurídico.

4.3. DO PROJETO DE LEI Nº 130, DO CONVÊNIO ICMS Nº 70/2014, DO CONVÊNIO ICMS Nº 42/2016 E DA LEI COMPLEMENTAR 160/2017

A alteração promovida pela Lei Complementar 160/2017 já vinha sendo deliberada no Congresso Nacional, por meio do Projeto de Lei nº 130, que convalidaria os atos normativos de concessão de benefícios fiscais e concederia remissão e anistia de créditos tributários referentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Ponto nevrálgico se referia à concessão de remissão e anistia de créditos tributários relativos a incentivos e benefícios fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS autorizados ou concedidos pelas unidades federadas sem aprovação do CONFAZ, inclusive com a possibilidade de prorrogação dos benefícios já existentes em determinados casos.

Assim, replicando os ensinamentos do Professor Scaff, já citados, atestando a importância do tema, o federalismo fiscal é uma fórmula financeira e sua importância reside na possibilidade de melhor distribuição dos recursos públicos em um território politicamente considerado, sendo certo que os convênios apresentar-se-iam como veículo introdutor de normas que visam a harmonização do sistema jurídico tributário, bem como mitigar os efeitos da guerra fiscal.

Nesse mister, o Convênio ICMS nº 70, de 2014 apresentar-se-ia como marco para o resgate essa ideia de federalismo, na medida que preserva as decisões políticas federativas passadas, mas ao mesmo tempo põe um freio ao enorme descompasso causado por essas medidas, nas quais a constante busca por investimento entre os Estado implicou em desequilíbrios estruturais para a Federação.

O Convênio 70/2014, o qual não foi aprovado por unanimidade, sendo certo que contou com a deliberação de apenas 20 estados, em razão do que conteria força normativa.

O referido Convênio foi celebrado no âmbito do CONFAZ e publicado em 30 de julho de 2014, no qual 20 Estados e o Distrito Federal se comprometem a adotar medidas específicas para acabar com as guerras fiscais.

Além do fato de que é necessária a anuência dos 27 estados da Federação para que o Convênio seja efetivamente implementado, o próprio texto do Convênio trouxe em seu bojo algumas condicionantes essenciais de validade, a saber: a) edição de Resolução do Senado Federal que estabeleça a redução gradual da alíquota do ICMS nas operações/prestações interestaduais; b) promulgação de Emenda Constitucional que promova a repartição, entre o Estado de origem e de destino, do ICMS sobre operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto; e aprovação de lei complementar que institua os fundos federativos, com recursos da União, para auxílio financeiro aos Estados, Distrito Federal e Municípios para compensar perdas de arrecadação e desenvolvimento regional, no valor mínimo de R\$ 296 bilhões⁶².

No que tange às medidas previstas nos itens “a” e “b” acima, estas encontram-se atualmente em debate no âmbito do Congresso Nacional e assumiram materialmente as formas de Projeto de Resolução nº 1, de 2013, que se encontra desde 13/07/2016 com a relatora na Comissão de Desenvolvimento Regional e Turismo, Secretaria de Apoio à Comissão de Desenvolvimento Regional e Turismo, por sua vez, a Proposta de Emenda Constitucional nº 197, de 2012 deu origem à Emenda Constitucional 87 de 2015.

⁶² SCAFF, Fernando Facury. *A Inconstitucional Unamidade do Cofaz e o Surpreendente Convênio 70*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-ago-12/contas-vista-inconstitucional-unanimidade-confaz-convenio-70>. Acesso em 6 de maio de 2016.

As discussões ainda estão no Senado, que deve deliberar acerca da unificação das alíquotas do ICMS em 4%, conforme previsto no Projeto de Resolução do Senado 1/2013⁶³.

A partir daí, a consequência seria a diminuição da margem de negociação entre os estados e as empresas que ali pretendem se instalar, na medida em que modificar-se-ia o atual cenário em que as alíquotas interestaduais variam entre 7% a 12%, em aparente combate a guerra fiscal, materializada em casos em que os Estados reduzem alíquotas para atrair investidores privados, sendo certo que a Medida Provisória 685-2013, a União em contrapartida institui o Fundo de Desenvolvimento Regional e Infraestrutura e o Fundo de Auxílio à Convergência das Alíquotas do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, com a finalidade de facilitar o comércio interestadual e estimular o investimento produtivo e o desenvolvimento regional..

Por conseguinte, tem-se a proposta de criação de fundo federativo, esta encontra-se em debate junto ao Ministério da Fazenda e Estados-membros.

Ademais, adicionalmente às condições acima elencadas e como forma de assegurar efetividade aos dispositivos do Convênio ICMS nº 70, de 2014, é também necessário que seja procedida uma alteração na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, no sentido de que se estabeleça aprovação unânime dos Estados e do Distrito Federal para que seja concedido benefícios fiscais em matéria de ICMS.

Noutra ponta, em 06 de maio de 2016 foi publicado o Convênio do Confaz 42, o qual reinaugura a polêmica e importância da temática, na medida em que o CONFAZ passou a autorizar os Estados a cobrar, a partir da interpretação dos seus termos, uma espécie de pedágio das empresas que gozam de benefícios fiscais concedidos em descumprimento as regras da Lei Complementar 24/75, sendo certo que em percentual nunca inferior a 10% do benefício concedido deve ser destinado a um Fundo Equalizador Fiscal a ser criado por cada Estado.

⁶³ BRASIL. Senado Federal. Projeto de Resolução nº 01/2013. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/110426>. Acesso em: 17 de novembro de 2017.

Com o convênio 42, há expressa autorização aos os estados e o Distrito Federal para criar condição para a fruição de incentivos e benefícios no âmbito do ICMS ou reduzir o seu montante.

Em termos mais claros, o referido convênio permite a convalidação da concessão de benefícios e incentivos feitas de forma individual pelos Estados, o que anteriormente estava vedado, na medida em que em total descumprimento ao texto constitucional.

Nos seus termos, o Convênio 42 é expresso no seguinte sentido:

Cláusula primeira Ficam os estados e o Distrito Federal autorizados a, relativamente aos incentivos e benefícios fiscais, financeiro-fiscais ou financeiros, inclusive os decorrentes de regimes especiais de apuração, que resultem em redução do valor ICMS a ser pago, inclusive os que ainda vierem a ser concedidos: (Nova redação dada ao inciso I da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 17/17, efeitos a partir de 03.05.17). I - condicionar a sua fruição a que as empresas beneficiárias depositem em fundo de que trata a cláusula segunda o montante equivalente a, no mínimo, dez por cento do respectivo incentivo ou benefício; ou II - reduzir o seu montante em, no mínimo, dez por cento do respectivo incentivo ou benefício. § 1º O descumprimento, pelo beneficiário, do disposto nos incisos I e II do *caput* por 3 (três) meses, consecutivos ou não, resultará na perda definitiva do respectivo incentivo ou benefício. § 2º O montante de que trata o inciso I do *caput* será calculado mensalmente e depositado na data fixada na legislação estadual ou distrital.⁶⁴

Em complemento, o referido veículo introdutor de norma traz ainda a dicção no sentido de que o descumprimento das condicionantes por 3 (três) meses, consecutivos ou não, resultará na perda definitiva do respectivo incentivo ou benefício.

Além disso, esclarece que o montante o montante de 10% (dez por cento) será calculado mensalmente e depositado na data fixada na legislação estadual ou distrital.

Ato contínuo, na cláusula segunda, estabelece que a unidade federada que optar pelo depósito dez por cento, no mínimo, do valor do respectivo incentivo ou benefício, instituirá fundo de equilíbrio fiscal, destinado à manutenção do equilíbrio das finanças públicas, constituídos com recursos oriundos do depósito de que trata o inciso I da cláusula primeira e outras fontes definidas no seu ato constitutivo.

⁶⁴ BRASIL. Convênio ICMS 42, de 03 de maio de 2016. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/cv042_16. Acesso em: 29 de novembro de 2017.

A cláusula terceira é expressa no sentido da ab-rogação total do Convênio ICMS 31/16, de 8 de abril de 2016, o qual serve como parâmetro interpretativo, senão vejamos:

Cláusula primeira Ficam os estados e o Distrito Federal autorizados a condicionar a fruição de incentivos e benefícios fiscais, financeiro-fiscais, financeiros e dos regimes especiais de apuração que resultem em redução do valor ICMS a ser pago, inclusive dos que ainda vierem a ser concedidos, a que as empresas beneficiárias depositem nos fundos de que trata a cláusula segunda o valor equivalente a, no mínimo, dez por cento do respectivo incentivo ou benefício.

O referido diploma inovou na ordem jurídica, na medida em que permite o que antes não era permitido, ou seja, chancela a eventual concessão de benefício ou incentivo fiscal de forma individual pelos estados.

Disso, surge o primeiro problema, os estados teriam uma nova receita, sendo certo que para conformar-se nas regras do direito financeiro, haveria a necessidade de encaixe em uma rubrica que afaste a configuração de vinculação de receita disfarçada, já que o fundo traz previsão específica de destinação.

Noutra senda, haveria o problema da exclusão dos municípios da repartição dessa receita, a qual, ainda que indiretamente, tem relação com a arrecadação do ICMS, sendo certo que eventual glosa ou aproveitamento de crédito do tributo está contido no seu aspecto quantitativo, situado no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária.

Nessa configuração, o Convênio 42 apresenta-se como um estímulo ao conflito fiscal entre municípios e estados.

Acrescente-se que o efeito da necessidade do recolhimento ou pagamento de pedágio para aproveitamento do crédito alteraria, como já dito, o aspecto quantitativo do tributo, bem como a equação econômico-financeira, o que certamente gerará resistência das empresas que obtiveram os créditos tributários, na medida em que se teria efeitos tributários após a ocorrência dos fatos jurídicos geradores, a priori.

Ademais, o problema mais grave se afigura é quanto a não vinculação do referido fundo de equalização às despesas relacionadas à saúde e educação, em flagrante violação aos expressos termos constitucionais, bem como ao interesse público primário, o que pode ensejar o manejo de ações civis públicas por parte do Ministério Público.

Conforme se percebe dos poucos comentários e análises acerca do convênio 42/2016, há apenas ilações, na medida em que os efeitos só serão percebidos com a

aplicação prática dos seus termos e com as eventuais demandas que surjam, densificando suas cláusulas.

Nada obstante isso, verifica-se clara força do poder regional no âmbito do CONFAZ, que diante do cenário de crise, trouxeram previsão para salvaguarda dos estados, diante de certa inércia da União em definir as contrapartidas e eventuais benefícios aos estados, isso, certamente em decorrência da composição do órgão, com secretários de estado e sob a simples coordenação do ministério da fazenda.

Na evolução normativa, a Lei Complementar 160/2017 autorizou os estados e o Distrito Federal a deliberarem, via Convênio, sobre (a) a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de incentivos fiscais instituídos sem aprovação do CONFAZ, por legislação estadual publicada até a data da publicação desta Lei Complementar e (bi) a reinstituição desses incentivos fiscais por legislação estadual que ainda esteja em vigor.

Conforme dicção expressa da LC 160/2017, dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre 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 e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014.

Um ponto interessante é a quebra da lógica da unanimidade, uma vez que um convênio aprovado e ratificado especificamente para essa finalidade deverá ser publicado em 180 dias a contar da publicação da lei e poderá ter apenas 2/3 dos votos favoráveis dos Estados, sendo distribuído por 1/3 de cada região do país.

Diante dessa previsão, em termos práticos, percebe-se que as discussões sobre a necessidade de unanimidade nas deliberações dos convênios perdem força, na medida em que é possível a celebração de convênio sanatório, que ratificará benefício fiscal concedido de forma irregular, com a previsão de que o convênio aprovado e ratificado especificamente para essa finalidade deverá ser publicado em 180 dias a contar da publicação da lei e poderá ter apenas 2/3 dos votos favoráveis dos Estados, sendo distribuído por 1/3 de cada região do país.

Conforme se percebe, convalidar um convênio irregular apresenta-se de com maior força normativa do que aprovar um convênio, sendo certo que, além da

ineficácia prática da exigência da unanimidade, tem-se claramente a configuração de uma contradição normativa.

Nesse particular, é possível aplicar-se as bases da teoria sanatória, sendo certo que o convênio que convalida apresentar-se-ia como um convênio sanatório dos atos normativos irregulares.

4.4. DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017

O objetivo da Lei Complementar nº 160/2017 é a convalidação e delimitação de prazo para fruição de benefícios até então concedidos sem observância das normas constitucionais ou à revelia do CONFAZ.

Dessa feita, o cerne da LC 160/2017 consiste em autorizar os estados e o Distrito Federal a deliberarem, via Convênio, sobre (a) a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de incentivos fiscais instituídos sem aprovação do CONFAZ, por legislação estadual publicada até a data da publicação desta Lei Complementar e (bi) a reinstituição desses incentivos fiscais por legislação estadual que ainda esteja em vigor.

Conforme dicção expressa da LC 160/2017, dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre 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 e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014.

Nesse particular, será formalizada mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar no 24, de 7 de janeiro de 1975, tendo como destinatários os Estados e o Distrito Federal, sendo certo que a edição dos convênios deve-se dar em até 180 dias da publicação da lei.

Deve-se pontuar que a Lei Complementar 160/2017 é originária do Projeto de Lei do Senado Complementar (PLS) nº 130/2014, que foi sancionado em 08/08/2017, com veto dos artigos 9º e 10º.

Nesse contexto, a LC 160/2017 regulamenta as regras para edição de convênios que tratem da remissão de créditos tributário, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, instituídos em desacordo com às normas constitucionais, por meio de legislação estadual publicada até a data de início de efeitos da lei complementar, qual seja, a

data da sua publicação, em 08/08/2017. Regulamenta, também, a edição de convênios que tratem sobre a restituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais que ainda se encontrem em vigor.

Nos estritos termos da referida Lei Complementar, o quórum de aprovação e ratificação do Convênio é de 2/3 das unidades federadas e, partícula aditiva, 1/3 das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do país, senão vejamos:

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

A lei estabelece ainda as condicionantes mínimas que deverão ser observadas pelas unidades federadas: elaboração de relação com identificação dos atos normativos relativos aos benefícios, com a devida publicação no respectivo diário oficial do estado; efetuar registro e o depósito de documentos comprobatórios dos atos concessivos; bem como a atualização das informações prestadas sobre os benefícios junto ao CONFAZ (Secretaria Executiva).

Por sua vez, o CONFAZ, por intermédio, da Secretaria Executiva, realizará publicação no Portal Nacional da Transparência a ser instituído pelo CONFAZ das normas concessivas que, atendidos os requisitos, permanecerão vigentes como normas regulamentadores no respectivo estado concedente.

Ademais, deverá haver a revogação dos atos concessivos dos benefícios fiscais em que descumpridas as condições de publicação, registro e depósito.

Na Lei Complementar está regulamentado o prazo máximo para fruição dos benefícios depositados.

Nesse diapasão, a concessão de novos incentivos e a prorrogação dos já existente está limitada, a depender do setor de negócios beneficiados, pelo prazo de:

- a) até 15 anos no setor agropecuário, industrial, de infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transportes urbanos;
- b) até 8 anos na atividade portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio exterior, incluindo operação praticada pelo contribuinte importador;
- c) até 5 anos para as atividades de manutenção e incremento de atividades comerciais, desde que o benefício seja para o real remetente da mercadoria;
- d) até 3 anos para a atividade de operação e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura;
- e) até 1 ano para os demais setores.

Em apertada síntese, faz-se uma distinção das consequências nos dois regimes jurídicos, antes da Lei Complementar 160/2017 e depois.

Antes da Lei complementar tem-se como consequências: a) glosa dos créditos pelo estado de destino; b) perda do benefício; c) risco da cobrança dos tributos não pagos por utilização de benefício questionado, caso haja aplicação retroativa da declaração de inconstitucionalidade; d) possibilidade de ajuizamento de ações pelo Ministério Público ou de ações civis públicas em face de ato do Governador.

Por sua vez, com o advento da Lei Complementar 160/2017, cumpridos os requisitos, tem-se as seguintes consequências:

Primeiramente, a validação dos benefícios fiscais pelo Convênio CONFAZ, conseqüentemente não há a glosa nem a eventual cobrança dos créditos.

Com a nova dicção, há o afastamento das restrições relativas à renúncia fiscal previstas no artigo 14 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Com ponto mais importante da inovação legislativa, tem-se o afastamento das penalidades do artigo 8º da Lei Complementar 24/75, vedada a restituição, ocorrência da remissão ou não constituição de créditos não será objeto das seguintes sanções: nulidade do ato, ineficácia do crédito fiscal atribuído ao recebedor da mercadoria, exigibilidade do imposto não pago.

No tema, deve-se pontuar que a unidade federada concedente do benefício a unidade federada concedente do benefício: poderá revogar, modificar ou reduzir o alcance ou o montante dos benefícios; não poderá aprovar alteração no benefício existente que resulte em concessão de benefício em valor superior ao que o beneficiário podia usufruir antes da modificação do ato concessivo; poderá estender a concessão dos benefícios a outros contribuintes estabelecidos em seu território, desde que mantidas as mesmas condições e observados os prazos máximos de fruição; poderá aderir aos benefícios concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região, desde que mantidas as mesmas condições e observados os prazos máximos de fruição.

No tema das penalidades, a Unidade Federada que descumprir as disposições do Convênio: não poderá receber transferências voluntárias; obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; contratar operações de crédito, exceto as destinadas ao refinanciamento de dívida imobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

A aplicação das penalidades depende de processo de apuração de penalidades com respectivo acolhimento da representação.

Inicialmente, tem-se a representação apresentada pelo Governador, após a admissão pelo Ministro do Estado da Fazenda, oitiva da Unidade Federada interessada, ato contínuo segue para o Ministro de Estado da Fazenda, que determinará o arquivamento em caso de não constatação da infração ou editará portaria declarando a existência de infração. Ato contínuo, será enviado para o TCU, que verificará a aplicação, pela União, da sanção.

Destaque-se, ainda, os vetos dos artigos 9º e 10º, que enquadravam os benefícios objeto do Convênio como subvenção para investimento.

No fundamento do veto, tem-se que haveria violação ao artigo 113 do ADCT por não apresentarem o impacto orçamentário e financeiro decorrente da renúncia fiscal.

No mérito, entendeu-se que causariam distorções tributárias, na medida em que a equiparação das subvenções para custeio às para investimento acabaria por desfigurar seu intento inicial de elevar o investimento econômico, bem como trariam significativo impacto para a arrecadação federal e efeitos adversos, vindo a agravar a guerra fiscal.

Um ponto interessante é a quebra da lógica da unanimidade, uma vez que um convênio aprovado e ratificado especificamente para essa finalidade deverá ser publicado em 180 dias a contar da publicação da lei e poderá ter apenas 2/3 dos votos favoráveis dos Estados, sendo distribuído por 1/3 de cada região do país.

Nesse contexto, cumpridas as condicionantes previstas em lei, notadamente quanto à publicidade dos incentivos fiscais concedidos até a data da referida lei, que visa atender o Princípios da Transparência, permite-se a concessão ou prorrogação dos efeitos da concessão do benefício fiscal.

Em relação aos efeitos do descumprimento, nota-se que cumprida as condicionantes e requisitos, ratificado o Convênio, não se aplicará as sanções previstas no artigo 8º da LC 24/1975, sendo certo que os efeitos retroagirão até a data do o ato, no caso unilateral ou em desacordo com a sistemática dos convênios, concessivo do incentivo.

Para efeitos práticos, assim, os créditos de ICMS tomados pelo estabelecimento adquirente da mercadoria incentivada não serão glosados, e o imposto complementar devido ao estado concedente do incentivo não será exigido. Nesse sentido, porém, fica vedada qualquer possibilidade de recuperação do tributo.

A Lei Complementar 160/2017 incrementa a previsão de sanções financeiras para os estados que, no após essa regulamentação, concederem benefícios fiscais que não estejam respaldados e conforme a sistemática dos Convênio.

Nesse contexto, nos termos do artigo 6o o ente (i) não poderá receber transferências voluntárias, (ii) não poderá obter garantia de outro ente, que viabilize operações de endividamento e, ainda, (iii) ficará proibido de realizar operações de crédito, salvo em hipóteses bastantes específicas, nos termos do artigo 23, parágrafo 3o da Lei de Responsabilidade Fiscal, a LC 101/2000.⁶⁵

A previsão contida na inovação legislativa é um anseio dos Estados com o fito de regularizar a concessão de benefícios fiscais ao arrepio dos convênios de ICMS, as regras são claras, no entanto, deve-se visualizar a sua concretização, que nos termos da Lei Complementar depende da iniciativa dos Estados quanto à publicação dos incentivos fiscais e celebração dos Convênios no prazo de 180 dias, atendendo ao quórum reduzido para a sua aprovação.

A grande questão é analisar os reflexos nas relações jurídicas deduzidas nos tribunais administrativos e judiciais, de forma a resultar no cancelamento das autuações lavradas contra os contribuintes.

Como se sabe, a concessão unilateral e irregular de benefícios fiscais é veementemente rechaçada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o qual reconhece a inconstitucionalidade de benefícios fiscais concedidos sem o aval do CONFAZ.

Em síntese, em breves linhas, tem-se que, com a previsão da Lei Complementar 160/2017, os Estados estão autorizados a editar um convênio que terá por objetivo a remissão de créditos tributários decorrentes dos benefícios fiscais concedidos unilateral e irregularmente, bem como visará reinstaurar, por prazo certo, os benefícios que ainda estejam em vigor.

No entanto, apesar da tentativa de simplificação, verifica-se que se tem um tema sensível, pois, se, de um lado, a Lei Complementar nº 160/2017, apresenta-se como instrumento que concede segurança jurídica aos contribuintes que se valeram de benefícios fiscais irregularmente concedidos, com a previsão de sua regularização, por outro lado, deve-se reconhecer que, a depender dos desdobramentos atinentes à publicação do futuro Convênio do CONFAZ e a indicação dos benefícios fiscais que serão por meio dele regularizados, diversos processos judiciais e administrativos deverão ter seu objeto reanalisado, sendo certo que ocorrerá perda do objeto nos

⁶⁵ BRASIL. Lei Complementar 160, de 07 de agosto de 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm. Acesso em: 24 de novembro de 2017.

casos em que os benefícios fiscais, anteriormente concedidos em situação irregular, após devida aprovação de convênio sanatório, cumprimento dos requisitos e condicionantes, forem devidamente regularizados.

No aspecto prático, o convênio de que trata a Lei Complementar nº 160/2017 deverá ser aprovado pelo CONFAZ no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, a contar do dia 08/08/2017, data de publicação Lei Complementar, sendo certo que a pendência de publicação do indigitado convênio e a possibilidade ou não de regularização de benefícios fiscais que, até a edição do convênio sanatório são inconstitucionais, apresentam-se, na análise dos aspectos processuais, como questões prejudiciais nas relações jurídicas deduzidas em processos judiciais e administrativo.

Na visão dos estudiosos do Processo Tributário, o entendimento inicial foi no sentido da necessidade de suspensão dos processos até uma definição acerca dessas questões prejudiciais, nos termos da interpretação do artigo 315 do Novo Código de Processo Civil, em observância, ainda, ao valor da segurança jurídica, na medida em a relação jurídica depende da adoção de duas providências legislativas, quais sejam: edição do convênio e publicação da relação dos benefícios concedidos irregularmente.

Assim, esta interpretação visa evitar decisões contraditórias, sendo aplicável também ao processo administrativo, não restando polêmica quando a dicção do artigo 15 do Código de Processo Civil no sentido da aplicação supletiva e subsidiária das regras ao processo administrativo.

Além dessa preocupação com a prejudicialidade, vislumbra-se implicações de ordem prática que deverão ser resolvidos pelos Tribunais Superiores, notadamente o Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, neste caso, quando houver necessidade de interpretação de lei federal.

A primeira preocupação é quando à aplicação da Lei Complementar 160/2017 aos autos de infração de glosa de créditos em andamento, seria caso de suspensão ou extinção destes processos administrativos.

Com a aplicação da previsão contida no Código de Processo Civil e as bases da prejudicialidade, haveria uma interpretação no sentido da suspensão dos processos administrativos. No entanto, entende que esta não seja a via normal.

Como se percebe com a atual conjuntura e necessidade de resolução das demandas jurídicas administrativas e preservação da segurança jurídica em prol dos contribuintes e das pessoas jurídicas de direito público, nos moldes da Lei

Complementar 160/2017, deve-se buscar a máxima eficácia da dicção que orienta no sentido da remissão ou não constituição dos créditos tributários, os quais não serão objeto de sanções como a nulidade do ato, ineficácia do crédito fiscal atribuído e exigibilidade do imposto não pago.

A remissão que no direito tributário apresenta-se como perdão da dívida, materializando-se em hipótese de extinção do crédito tributário.

Nesse particular, problema se afigura quanto à exegese convencional da remissão e a possível necessidade de compatibilização com a disposição do artigo 172 do Código Tributário Nacional, que exige lei para previsão da hipótese de extinção, como segue transcrito:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: I - à situação econômica do sujeito passivo; II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; III - à diminuta importância do crédito tributário; IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Conforme se adiantou em linhas anteriores, tem-se os Convênios de ICMS como ato normativo primário, em razão do que interpretação que haveria a possibilidade desta dicção prevista no Convênio ICMS, sendo certo que este convênio buscaria requisitos de validade diretamente na Constituição. Esse é o nosso sentir. Não se pode olvidar que há entendimentos doutrinário, conforme já citados, que entendem os Convênios como atos normativos autorizativos de uma posterior edição de lei sobre o tema.

Diante desse entendimento, verifica-se que com a devida previsão no convênio de convalidação de desonerações irregulares anteriores devem ser aplicados aos processos administrativos anteriores não definitivamente julgados, levando-se a conclusão no sentido da extinção da relação jurídico-tributária, conforme se percebe da redação do artigo 9º e 10º da Lei Complementar 160/2017, que alterou a redação do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, *in verbis*:

Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º: (Parte mantida pelo Congresso Nacional)
"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."Art. 10. (VETADO). Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 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.⁶⁶

Uma questão muito polêmica em relação aos contribuintes está relacionada a possibilidade de lavratura de novos autos de infração para a cobrança da multa, sendo certo que se entende que, com a edição do convênio nos moldes da Lei Complementar 160/2017, estaria afastada essa hipótese, na medida em que há expressa dicção no sentido da validação dos benefícios pelo convênio do CONFAZ, bem como com a não constituição dos créditos e não aplicação das sanções, o que esvaziaria eventual atuação, ou seja, retiraria base jurídica para o poder sancionatório do estado.

Além disso, verifica-se que com a devida previsão no convênio de convalidação de desonerações irregulares anteriores devem ser aplicados também aos processos judiciais anteriores não definitivamente julgados.

Essa questão merecerá análise do Supremo Tribunal Federal quanto à possível perda do objeto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade.

Na jurisprudência remansosa do Supremo Tribunal Federal, uma Ação Direta de Inconstitucionalidade perde o objeto quando o ato normativo guerreado é revogado.

No caso, não há uma hipótese clara de revogação, mas de convalidação de previsão dos benefícios fiscais concedidos de forma irregular, sendo certo que na matéria teríamos um efeito prático diferente da revogação. A questão que fica é quanto ao efeito prático da decisão do Supremo diante da previsão sanatória e orientação no sentido de não configuração da nulidade e glosa dos créditos de ICMS.

Verifica-se a partir disso que vai ser necessária uma reformulação da Proposta de Súmula Vinculante nº 69, que tem a seguinte redação:

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.

O referido projeto deve ser reanalisado para que o Supremo Tribunal Federal possa se manifestar sobre a atual redação da Lei Complementar 160/2017, sendo

⁶⁶ BRASIL. Lei Complementar 160/2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm. Acesso em: 27 de novembro de 2017.

certo que se trata de uma nova discussão que se trava no tema dos Convênios de ICMS, somando-se as já debatidas problemáticas do quórum de aprovação dos convênios, discutida na ADPF 198, bem como as ADIs que discutem a possibilidade de glosa dos créditos pelos próprios Estados sem atuação do Supremo Tribunal Federal por meio da declaração de inconstitucionalidade do ato normativo subnacional, o que se tornaria possível com a edição da Súmula Vinculante.

5. ANÁLISE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS À LUZ DA TEORIA DOS CONVÊNIOS DE ICMS, ESPECIFICAMENTE QUANTO AOS CONVÊNIOS Nº 106/2017 E Nº 52/2017, BEM COMO NO CASO DA GUERRA DOS PORTOS.

5.1 NOÇÕES INICIAIS

O Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) está no epicentro dessa discussão, sendo certo que se deve buscar a recomposição do equilíbrio e a promoção da coesão federativa.

Nesse sentido, retoma-se a ideia dos Convênios como veículos introdutórios de normas de harmonização, equalização e mitigação dos conflitos de competência fiscal, fazendo-se necessário delinear o arcabouço normativo do ICMS à luz do Direito dos Convênios.

A análise da Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS em perspectiva dinâmica e com recorte temático, a fim de fixar premissas para o enfrentamento da mutação normativa.

Da análise dos Convênios ICMS 106/2017 e 52/2017 verifica-se um fortalecimento desse mecanismo de equalização do sistema tributário, o que confirma a construção anterior quanto aos elementos estruturantes do Direito dos Convênios, com a perspectiva de resolução dos conflitos caracterizados pela Guerra Fiscal entre os Estados.

O ICMS é um imposto que compete aos Estados e ao Distrito Federal. Todavia, além da legislação estadual e distrital, aplica-se ao ICMS especificadamente os dispositivos do art. 155, II, §2º a 5º, da CF/88; Lei Complementar 87/06, Lei Complementar 24/75, Resolução 22/89, Resolução 95/96.

A Lei Complementar 87/96, que estabelece as normas gerais do ICMS. Por sua vez a Lei Complementar nº 24/75, como já tratado, trata dos convênios interestaduais do ICMS.

Por conseguinte, a Resolução 22/89 do Senado Federal, dispõe sobre a alíquota do ICMS, nas operações e prestações interestaduais (8%) e nas operações e prestações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo (7%).

A Resolução 95/96 do Senado Federal, estabelecendo a alíquota de 4% (quatro por cento) na prestação de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal.

Em síntese, o ICMS, no seu aspecto material, incide sobre a circulação de mercadorias, sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e sobre os serviços de comunicação.

Conforme se verifica a partir da análise do Sistema Tributário Nacional, o ICMS é o tema tributário mais complexo e detalhado no texto constitucional.

Assim, segue baixo uma visão quadro das suas regras constitucionais relevantes.

Compete aos Estados e ao DF instituir ICMS, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O ICMS 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.

No que atine à isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: (a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; (b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Outra característica é que poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, no que se diferencia do imposto sobre produtos industrializados, este obrigatoriamente seletivo.

Sobre o tema, 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.

Ademais, é facultado ao Senado Federal: (a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; (b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

No tema que nos interessa neste trabalho, salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos dos convênios interestaduais (CONFAZ), as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

Nos moldes da reforma introduzida pela Emenda Constitucional 87/2015, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, sendo certo que o destinatário pode ser contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (viii) na hipótese de alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do ICMS, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Nesse contexto, ainda em atenção à Emenda Constitucional 87/2015, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

No que tange à materialidade, tem-se que incidirá ICMS também: (a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

Por sua vez, não incidirá ICMS: (a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; (c) sobre o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro (neste caso, apenas incide IOF); (d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

No aspecto quantitativo, não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do IPI, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.

A Constituição da República reserva à lei complementar: (a) definir seus contribuintes; (b) dispor sobre substituição tributária; (c) disciplinar o regime de compensação do imposto; (d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; (e) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; (f) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (LC 24/75); (g) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o ICMS incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará não-incidência prevista constitucionalmente sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados; (h) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

À exceção do ICMS e do imposto de importação (II) e imposto de exportação (IE), nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Na hipótese de incidência única do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes, qualquer que seja a sua finalidade: (a) o ICMS caberá ao Estado onde ocorrer o consumo, nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo; (b) o ICMS será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias, nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos na letra “a” acima; (c) o ICMS caberá ao

Estado de origem, nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos na letra “a” acima, destinadas a não contribuinte; (d) as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos dos convênios interestaduais (LC 24/75), observando-se o seguinte: (1) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto; (2) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência; (3) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando princípio da anterioridade genérica.

Conforme objeto da presente pesquisa, as regras necessárias à concessão de benefícios fiscais, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos dos convênios interestaduais (LC 24/75).

Por seu turno, o ICMS é classificado como imposto estadual, fiscal (função eminentemente arrecadatória), indireto (quem paga é o contribuinte de fato), real(estabelecido em função da matéria tributada, pouco importando a pessoa do sujeito passivo), proporcional (alíquota não varia em razão do valor da base de cálculo), plurifásico(incide sobre todas as etapas de circulação de riqueza), não cumulativo (compensação do ICMS pago nas operações/prestações anteriores) e neutro(não distorce a formação dos preços das mercadorias, isto é, não produz efeitos econômicos paralelos).

Porém, a classificação acima é relativizada por parte da doutrina, afirmando que o ICMS também pode ser considerado extrafiscal, à medida que é utilizado como instrumento de intervenção na economia, como o exempli da atração de empresas mediante incentivos fiscais, sendo certo que sua neutralidade impositiva é marcadamente teórica.

O ICMS é classificado como um imposto indireto, eis que há o fenômeno da repercussão tributária, ou seja, o encargo financeiro repercute no preço final das mercadorias e serviços adquiridos pelo consumidor final.

Nos moldes da Lei Complementar 87/96, o ICMS incide sobre: operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

A operação relativa à circulação de mercadorias é um dos aspectos materiais do ICMS.

A circulação é a mudança de titularidade jurídica do bem, isto é, não há circulação sem a transferência de propriedade da mercadoria (circulação jurídica). Assim, a simples saída física da mercadoria da empresa não dá causa ao ICMS. Por conseguinte, a súmula 166 do STJ diz que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”⁶⁷.

Nesse sentido, a jurisprudência do STJ compreende que o mesmo entendimento se aplica às transferências realizadas dentro do Estado e também entre Estados diversos. Portanto, não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte em estados diferentes (Resp 1.125.133)⁶⁸.

Acerca do tema, destaca-se as seguintes decisões: “O STF fixou entendimento no sentido de que o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS” (RE 596.983-AgR); “Efetuada a compra e venda em matriz da empresa, no Rio de Janeiro, local do recolhimento do ICMS, não cabe falar em cobrança do referido imposto quando da chegada da mercadoria ao consumidor final residente em outro Estado da federação, no caso Minas Gerais” (RDDT vol. 56 p. 127).⁶⁹

Diante disso, conclui-se que a “circulação” exige a transferência da titularidade do bem, no âmbito das operações mercantis, ou seja, o deslocamento da mercadoria

⁶⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça . Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf Acesso em; 24 de novembro de 2017.

⁶⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.125.133. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/15926891/recurso-especial-resp-1125133-sp-2009-0033984-4/inteiro-teor-16826448?ref=juris-tabs>. Acesso em; 24 de novembro de 2017.

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 596.983-AgR. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=594744>. Acesso em 24 de novembro de 2017.

deve ser ato de mercancia, sendo certo que no entender do Professor Paulo de Barros Carvalho não há sequer necessidade de transferência física, senão vejamos:

O minucioso exame da materialidade do ICMS, além de elucidar as situações em que tem nascimento a obrigação tributária, permite vislumbrar a inexigibilidade, pela legislação desse imposto, da movimentação física das mercadorias. A circulação corpórea dos bens, além de insuficiente para a configuração da materialidade do ICMS, não se apresenta como requisito essencial à incidência do tributo. O direito, ao criar suas próprias realidades, atribui à expressão “operações de circulação de mercadorias” o significado de “transferência de sua titularidade”. Do mesmo modo, ao tributar as “operações de importação de mercadorias” refere-se à aquisição de tais bens por sujeito estabelecido ou domiciliado no país, não sendo seu ingresso físico bastante, em si mesmo, para caracterizar o fato jurídico tributário.⁷⁰

Diante disso, a mercadoria, para fins de incidência do ICMS deve apresentar-se como coisa móvel corpórea ou incorpórea sujeito à mercancia, assim, deve ter por finalidade a sua distribuição para consumo.

Feitas essas considerações gerais, passa-se a análise de temas específicos. De logo, adverte-se não pretendermos esgotar o tema do ICMS, mas somente os temas relativos à regra-matriz de incidência tributária que tenham relação direta com os Convênios de ICMS mais atuais.

5.2. CONVÊNIO Nº 106/2017 E TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE SOFTWARES POR MEIO DE DOWNLOAD E STREAMING

A discussão sobre a incidência do ICMS nas novas tecnologias e softwares sempre esteve presente na doutrina e na jurisprudência, conforme se demonstrará, sendo certo que deve ser analisada à luz do Direito dos Convênios.

Na hipótese de previsão legal estadual ou distrital, o STF decidiu que é constitucional a incidência do ICMS sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (sem suporte físico) e que a condição de bem incorpóreo não pode ser considerada para afastar a tributação do ICMS (ADIMC 1.945/MT, informativo 588, julgamento em 26/05/2010). Afirmou adequadamente o STF que “fato de ser o bem incorpóreo fosse ressalva à incidência do ICMS, não poderia, da mesma forma, ser cobrado o imposto na aquisição de programa de computador de prateleira, visto que, nesse caso, estar-se-ia adquirindo não um disquete, CD ou DVD, a caixa ou o livreto de manual, mas também e principalmente a mercadoria virtual gravada no instrumento de transmissão. Assim, se o argumento é de que o bem incorpóreo não pode ser objeto de incidência do ICMS, a assertiva

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Página 733.

haveria de valer para o caso de bens incorpóreos vendidos por meio de bens materiais”⁷¹.

Essa discussão sobre a incidência do ICMS nos softwares avançou em conjunto com a tecnologia.

Nesse particular, foi editado o Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017, que trouxe a autorização para os Estados e DF a legislarem sobre a incidência do ICMS nas operações com softwares.

Conforme se perceber, o referido convênio se apresenta como uma tendência do CONFAZ para trazer tratamento e possibilidade de que as Fazendas Públicas Estaduais efetivem a cobrança do ICMS sobre as novas tecnologias.

Nesse particular, o Convênio ICMS nº 106/2017 permite, com eficácia a partir de 1º de abril de 2018, que os Estados a tribuam as operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, nos casos de download ou streaming.

No critério material da regra-matriz de incidência tributária, o Convênio ICMS nº 106/2017 aplica-se às operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.

O referido convênio apresenta regra isentiva para as operações com os bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados anteriores à saída destinada ao consumidor final ficam isentas do ICMS. Assim, tem-se Isenção do ICMS para as operações anteriores à venda a este mesmo consumidor final.

No critério espacial e pessoal da regra-matriz de incidência tributária, o imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante

⁷¹ BRASIL. Convênio ICMS nº 106/2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 25 de novembro de 2017.

transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.

Assim, os valores arrecadados serão destinados ao Estado onde estiver localizado o consumidor final.

Por conseguinte, o Convênio é expresso no sentido de que a pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, ou seja, que comercializarem o software por meio de download ou streaming, é o contribuinte da operação e deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final, sendo facultada, a critério de cada unidade federada:

Na cláusula quinta, há regra quanto à responsabilidade tributária, sendo certo que os Estados atribuir a terceiros a responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS, tais como: consumidores do software, administradoras cartão de crédito ou outro intermediador financeiro, inclusive nas operações internacionais.

O tema da incidência do ICMS sobre softwares já foi tratado pelo Convênio ICMS nº 181, que autorizava os Estados e o Distrito Federal a reduzir a base de cálculo do ICMS no percentual mínimo de 5% do valor da operação efetuada por meio de download ou streaming.

Em 11 de janeiro de 2016 foi publicado no Estado de São Paulo o Decreto 61.791, que determinava a suspensão da cobrança do ICMS sobre as operações envolvendo software realizada por meio de streaming e download.

Como se percebe o Convênio ICMS 106/2017 definiu o local da ocorrência do fato gerador, ou seja, traçou o aspecto espacial do ICMS.

A questão foi objeto da Ação direta de inconstitucionalidade 5.576, tendo como requerente a Confederação Nacional de Serviços (CNS) e interessados o Governo do Estado de São Paulo e a Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo.

Na posição pela inconstitucionalidade do Convênio e Legislação estadual que trata da tributação dos softwares, de logo, destaca-se o argumento de que os Convênios não podem tratar de matéria de Lei Complementar, na medida em que não há autorização constitucional para tal. Isso, sob o fundamento de que o artigo 146 da Constituição é expresso no sentido de que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; bem como definir a base de cálculo, o fato gerador e as normas gerais acerca da sujeição passiva da relação jurídica tributária.

Neste sentir, conforme elementos retirados dos pedidos da ADI 5576/SP, as leis paulistas que reproduziram Convênio ICMS nº 181/2015 e, por tratarem dos mesmos temas, o Convênio ICMS nº 106/2017, padeceriam de vício formal e material de inconstitucionalidade ao definir o aspecto pessoal, contribuintes e responsáveis, bem como o aspecto espacial, qual seja, local de arrecadação do ICMS.

Como fundamento deste entendimento, cita-se o professor Roque Antônio Carrazza, que entende serem os softwares bens incorpóreos, provenientes do trabalho intelectual, com proteção jurídica similar à dispensada aos direitos autorais. Diante disso, tratar-se-ia de base tributária não prevista na Constituição e na legislação tributária para fins de incidência do ICMS sobre as operações de softwares via download e streaming. Em arremate, no núcleo material constitucional do ICMS e na sua regra-matriz não estaria presente o download e o streaming. O professor conclui que não haveria uma circulação efetiva de mercadorias, com a devida transferência de propriedade, sendo certo que, portanto, o software em si é um bem imaterial e intangível⁷².

Nesse contexto, os negócios jurídicos de licença de uso permitiriam ao usuário o direito de uso do produto criado pelo licenciador, mas não ocorreria juridicamente a transferência da propriedade intelectual dos direitos imateriais, elemento necessário para caracterização do fato jurídico tributário relativo ao ICMS. Em convergência, é o entendimento da doutrina que trata sobre o tema.⁷³

Outro problema elencado é quanto ao conflito de competências entre estados e municípios na hipótese, na medida em que nos moldes dos itens “1.04”, “1.05” e “1.09” previsto na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003⁷⁴, as operações com softwares estão na base de incidência tributária do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, não sendo hipótese de incidência mista, sendo certo que nos moldes do art. 2º, inciso V da LC 87/96⁷⁵, apenas haveria a incidência do ICMS com a previsão expressa na lei complementar 116/2003, o que não se verifica em relação aos itens “1.04”, “1.05” e “1.09”.

⁷² CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. Ed. Malheiros Editores. 17ª Edição. p.190-192.

⁷³ BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 136, 137 e 138; CHIESA, Clélio. Competência para tributar operações com programas de computador (softwares). Revista Tributária e de Finanças Públicas, a. 9, n. 36, jan./fev. 2001, p. 41-53, p. 43, 51 e 52; GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. In MACHADO, Rodrigo Brunelli. ISS na Lei Complementar nº 116/2003. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 143; REIS, Emerson Vieira. Não-incidência do ISS sobre licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 160, jan. 2009, p. 25-34, p. 27.

⁷⁴ BRASIL. Convênio ICMS nº 106/2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 25 de novembro de 2017.

⁷⁵ Idem.

Diante disso, o argumento da inconstitucionalidade tem como principal fundamento a ideia de que com a autorização da dupla tributação das operações com softwares ter-se-ia configuração de conflito de competência tributária, caracterizando bitributação, ou seja, duas pessoas jurídicas cobrando tributos diferentes sobre o mesmo fato gerados.

Em sentido contraposto foi a manifestação da Advocacia Geral da União e da Procuradoria Geral da República, que entenderam não haver vício de inconstitucionalidade nas leis paulistas que reproduziram os termos Convênio ICMS nº 181/2015 e, por tratarem dos mesmos temas, o Convênio ICMS nº 106/2017.

Citam como fundamento o entendimento do Supremo Tribunal Federal presente no recurso extraordinário 176.626/SP⁷⁶, que consolidou a jurisprudência no sentido da incidência do ICMS em operações com o chamado “software de prateleira” (vendido em série), e do ISS nos softwares desenvolvidos por encomenda, conforme as ementas transcritas abaixo:

TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). COMERCIALIZAÇÃO No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre exemplar standard de programa de computador, também chamado “de prateleira”, e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso de obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS⁷⁷.

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS DE INFORMÁTICA. PROGRAMAS [SOFTWARE]. CD-ROM. COMERCIALIZAÇÃO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 176.626, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 11.12.98, fixou jurisprudência no sentido de que “[n]ão tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” – matéria exclusiva da lide –, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado “software de prateleira” (off the shelf) – os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio”. Precedentes. 2. Reexame de fatos e provas.

⁷⁶ Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso extraordinário 176.626/SP. Relator: Ministro SEPULVEDA PERTENCE. 10/11/1998, unânime. Diário da Justiça, 11 dez. 1998; Revista trimestral de jurisprudência, vol. 168, p. 305.

⁷⁷ STF. Primeira Turma. RE 199.464/SP. Rel.: Min. ILMAR GALVÃO. 2/3/1999, un. DJ, 30 abr. 1999; RTJ, vol. 169, p. 376. Destaques do original.

Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental a que se nega provimento⁷⁸

O Supremo Tribunal Federal tem entendimento consolidado no sentido da possibilidade de aquisição e transferência de titularidade eletrônica de dados por meio de download ou streaming sem a existência de suporte físico, sendo certo que o tribunal reconheceu que nem a legislação nem o STF poderiam deixar de considerar situações novas trazidas pela tecnologia com base em premissas jurídicas que não são totalmente corretas⁷⁹.

A partir dessas premissas, entende-se que a tendência é que o Supremo reafirme seus precedentes no sentido da não ocorrência de bitributação, sendo certo que neste aspecto não haveria violação direta ao texto constitucional.

5.3. CONVÊNIO Nº 52/2017 E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Em 28 de abril foi publicado no Diário Oficial o Convênio ICMS 52, de 7 de abril de 2017, que compilou toda a legislação relativa à Substituição Tributária e revogou o Convênio 92/2015, de forma a concentrar na esfera de atribuição do CONFAZ o tratamento acerca do ICMS substituição tributária (ICMS-ST), inclusive com a necessidade de comunicação ao CONFAZ os casos em que houver alteração do aspecto quantitativo, ou seja, base de cálculo e alíquota, bem como quando o estado decidir instituir regime de substituição tributária.

Assim, os convênios e protocolos celebrados pelas unidades federadas para fins de substituição tributária do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas operações subsequentes observarão o disposto no Convênio nº 52/2017.

Nesse contexto, estabelece que o regime de substituição tributária nas operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelas unidades federadas interessadas.

Ademais, o convênio se aplica a todos os contribuintes do ICMS, optantes ou não pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional - instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

⁷⁸ STF. Segunda Turma. Agravo regimental no RE 285.870/SP. Rel.: Min. EROS GRAU. 17/6/2008, un. DJe 142, 1º ago. 2008. Destaques no original

⁷⁹ STF. Plenário. Medida cautelar na ADI 1.945/MT. Rel.: Min. OCTÁVIO GALLOTTI. Redator para acórdão: Min. EROS GRAU. 26/5/2010, maioria. DJe 47, 14 mar. 2011; RTJ, vol. 220, p. 50.

Importante dicção é quanto ao critério pessoal, com o estabelecimento de que o sujeito passivo por substituição tributária observará as normas da legislação tributária da unidade federada de destino do bem e da mercadoria.

O convênio ressalvou hipóteses em que haverá tratamento específico, quais sejam: energia elétrica; combustíveis e lubrificantes; sistema de venda porta a porta; veículos automotores cujas operações sejam efetuadas por meio de faturamento direto para consumidor.

No tema dos bens e mercadorias passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária, estabelece-se que as reclassificações das mercadorias não implicam na inclusão ou exclusão deste produto da substituição tributária, sendo certo que os contribuintes deverão informar no documento fiscal a Nomenclatura Comum do Mercosul baseada no Sistema Harmonizado (NCM/SH) antes da reclassificação..

O Convênio atribui responsabilidade tributária ao contribuinte remetente que promover operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes devido à unidade federada de destino, mesmo que o imposto tenha sido retido anteriormente, sendo certo que esta regra se aplica ainda ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual incidente sobre as operações interestaduais com bens.

Ainda no critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária, tem-se que o destinatário de bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido à unidade federada de destino por substituição tributária, quando o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto, salvo disposição em contrário prevista na legislação da unidade destinatária.

O convênio é expresso no sentido de que o regime de substituição tributária não se aplica: às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária a estabelecimento industrial fabricante do mesmo bem e mercadoria, assim entendido aquele classificado no mesmo CEST;- às transferências interestaduais promovidas entre estabelecimentos do remetente, exceto quando o destinatário for estabelecimento varejista; às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, desde que este estabelecimento não comercialize o mesmo bem ou mercadoria; às operações interestaduais que destinem bens e

mercadorias a estabelecimento localizado em unidade federada que lhe atribua a condição de substituto tributário em relação ao ICMS devido na operação interna; às operações interestaduais com bens e mercadorias produzidas em escala industrial não relevante, nos termos deste convênio.⁸⁰

No que tange ao critério quantitativo da regra-matriz no caso da substituição tributária, tem-se que a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subsequentes será o valor correspondente ao preço final ao consumidor, único ou máximo, fixado por órgão público competente.

No caso de inexistência do preço final ao consumidor, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subsequentes corresponderá, conforme definido pela legislação da unidade federada de destino, ao: Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF); preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador; preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecido na unidade federada de destino ou prevista em convênio e protocolo.

Noutra ponta, tratando-se de operação interestadual com bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, a base de cálculo do imposto devido será o valor da operação interestadual adicionado do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida na unidade federada de destino para o bem ou a mercadoria e a alíquota interestadual.

Detalhe importante previsto no convênio é a do cálculo por dentro, sendo certo que o imposto devido por substituição tributária integra a correspondente base de cálculo, inclusive na hipótese de recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual.

Essa regra é a mesma aplicável ao ICMS-próprio, portanto, o ICMS-ST integrará a sua própria base de cálculo, incluindo a hipótese de recolhimento do diferencial de alíquota.

Além de regras sobre o pagamento, o Convênio ICMS nº 52/2017 traz regras quanto ao ressarcimento do imposto retido na operação anterior, que deverá ser efetuado pelo contribuinte, mediante emissão de nota fiscal eletrônica (NF-e)

⁸⁰ BRASIL. Convênio ICMS 52/2017.

exclusiva para esse fim, em nome de qualquer estabelecimento fornecedor, inscrito como substituto tributário.

Após o estabelecimento de regras quanto às obrigações acessórias, o Convênio estabelece que as unidades federadas revisarão os convênios e protocolos que tratam do regime de substituição tributária do ICMS relativo às operações subsequentes, vigentes na data de publicação deste convênio, de modo a reduzir o número de acordos por segmento.

5.4. ICMS-IMPORTAÇÃO e GUERRA DOS PORTOS

Os problemas do ICMS afetam inclusive o as questões internacionais, nesse contexto, faz necessário estudar na perspectiva dos Direitos dos Convênios acerca do tema dos tributos incidentes sobre o comércio exterior, tem-se os seguintes tributos: Imposto sobre a Importação, Imposto sobre Produto Industrializado – Importação, PIS-COFINS – Importação, Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços na Importação (ICMS-Importação), Taxa Siscomex, Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), Taxa Mercante, CIDE-Combustíveis-Importação e Imposto Sobre Serviços.⁸¹

Nesse contexto, deve-se analisar a Regra-Matriz de Incidência Tributária dos Tributos incidentes nas operações de importação, na medida em que a estrutura lógica da norma tributária, que também pode ser chamada de regra matriz de incidência tributária, é o núcleo essencial do tributo, segundo a qual não é possível a ocorrência da tributação, caso o fato jurídico relevante não percorra todos os requisitos elencados nas hipóteses antecedentes e consequentes da norma.

No antecedente da RMIT, verifica-se os critérios material, temporal e espacial, que revelam, respectivamente, como, quando e onde o tributo deve ser cobrado. Nesse particular, deve haver encaixe do fato nos critérios definidos diretamente pela lei, não poderá o sujeito ativo cobrar qualquer tributo.

No consequente, tem-se o critério pessoal, constituído pela delimitação tanto do sujeito ativo como do sujeito passivo, além de definir, igualmente, o critério quantitativo, por meio do qual se estabelece a base de cálculo e a alíquota aplicáveis, permitindo, assim, a quantificação dos valores a serem pagos ao estado.

Assim, deve haver subsunção dos fatos as previsões abstratas, a fim de que

⁸¹ MEIRA, Liziane Angelotti. Tributos sobre o comércio exterior. São Paulo: Saraiva, 2012. – (Série IDP – Linha Pesquisa Acadêmica)

se tenha a incidência da norma tributária, com o preenchimento completo do núcleo essencial do tributo.

No antecedente da RMIT do Imposto de Importação, tem-se, inicialmente, o aspecto material, caracterizado pela previsão de importar bens ou produtos estrangeiros; ato contínuo, no aspecto temporal, tem-se o registro da declaração de importação (DI) no despacho. Destaque-se que o aspecto temporal do ICMS se implementa no desembaraço aduaneiro.

Por sua vez, no aspecto espacial, tem-se a entrada do produto estrangeiro na Zona Primária, representada por portos alfandegários, aeroportos alfandegários e área de fronteira alfandegárias.

No conseqüente, tem-se como primeiro elemento, o aspecto pessoal: sujeito ativo: União; por sua vez, o sujeito passivo é, em regra, o importador.

No critério quantitativo, tem-se a alíquota que pode ser variável, dependente de legislação interna e de tratados internacionais; e base de cálculo: valor aduaneiro.

Noutra ponta, incidente sobre a exportação, tem-se o Imposto de Exportação, o qual tem no antecedente, em primeiro lugar, o aspecto material, caracterizado pela exportação de produtos nacionais ou nacionalizados. No aspecto espacial, tem-se todo o território não nacional.

Ato contínuo, no conseqüente, apresenta-se o critério pessoal, com sujeito ativo representado pela União; bem como o sujeito passivo representado pelo exportador. No aspecto quantitativo, tem-se a alíquota, que pode ser reduzida a reduzida a zero, exceto para armas destinadas à América do Sul ou Central e para couros e peles curtidos de bovinos; por sua vez, a base de cálculo é o preço normal da operação.

Apresenta-se como de importante na análise da tributação sobre o comércio exterior a definição da valoração aduaneira, da qual parte o conceito de valor aduaneiro como aquele atribuído ao bem para apurar o aspecto quantitativo, notadamente a base de cálculo do imposto sobre importação, com evidente impacto nos demais tributos incidentes sobre a importação.

Conforme leciona a Professora Liziane Meira, é utilizado como uma ferramenta anti-protecionista para evitarmos manipulação da base de cálculo de produtos importados, bem como é utilizado para viabilizarmos aplicação instrumentos de defesa, como antidumping ou medidas compensatórias.

Ademais, acrescenta que a valoração aduaneira pode ser aplicada de seis formas diferentes: 1) soma do valor efetivamente pago ou a pagar e dos custos de importação (mais utilizado); 2) valor de transação de bens idênticos ao importado, sendo adotado sempre que o primeiro não for possível; 3) valor de transação de produtos similares negociados em operação da mesma natureza entre os mesmos países e em data idêntica ou próxima; 4) dedutivo: este leva em consideração os valores de venda no mercado importados do produtor estrangeiro ou de similares, deduzidos os valores agregados após a entrada da mercadoria no país importador; 5) computado: soma do custo dos materiais e da operação de produção dos bens importados; 6) caso não seja possível aplicar os critérios anteriores, o valor será determinado pelos “critérios razoáveis” condizentes com as disposições do AVA e do GATT-1994.⁸²

No tema da tributação sobre o comércio exterior, incidem ainda o Imposto sobre produtos industrializados na importação, PIS-COFINS-Importação, Taxa Siscomex, Imposto Sobre Operações Financeiras, CIDE-Combustível-Importação, Taxa Mercante, AFRMM.

Entretanto, esse estudo foca na análise de tributo classificado pela Professora Liziane Angelotti como interno incidente sobre o comércio exterior, qual seja: ICMS-Importação⁸³.

Nesse contexto, o ICMS-Importação teria como elemento material a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, sendo certo que o elemento temporal seria atingido com o desembaraço aduaneiro, por sua vez, o elemento espacial está representado pela entrada no território nacional.

No conseqüente, tem-se no aspecto pessoal o sujeito ativo representado por Estados e Distrito Federal, por outro lado, como sujeito passivo os contribuintes ou responsáveis tributários.

No elemento quantitativo, tem base de cálculo e alíquota, a qual pode ser ad valorem e específica.

Nesse quesito, surge um dos aspectos mais interessantes do ICMS-Importação, qual seja: a definição da sua base de cálculo.

⁸² MEIRA, Liziane Angelotti. Tributos sobre o comércio exterior. São Paulo: Saraiva, 2012. – (Série IDP – Linha Pesquisa Acadêmica). Pág. 405.

⁸³ MEIRA, Liziane Angelotti. Idem. Pág. 426.

De logo, pontua-se que a base de cálculo do referido tributo interno incidente sobre o comércio exterior apresenta-se de forma bem ampla a partir de soma de diversos valores, senão vejamos: valor aduaneiro (base de cálculo do Imposto de Importação, frete, seguros, juros e demais importâncias recebidas ou debitadas, descontos concedidos sob condição, Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operações Financeiras, quaisquer despesas aduaneiras, o montante do próprio imposto (ICMS).

Nesse contexto, surge a problemática relacionado a qual estado cabe o tributo no caso da importação, sendo certo que o ICMS deve ser recolhido para o estado onde está localizado o destinatário da mercadoria, ainda que entre fisicamente por zona primária localizada em outro estado da federação.

Nesse sentido é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, senão vejamos:

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que o ICMS cobrado em caso de importação é devido ao Estado do domicílio do importador, ainda que a mercadoria circule fisicamente no Estado o desembaraço tenha sido efetuado. (REsp 726.134-RJ, Min. Fernando Gonçalves, julg. 07.02.2008).

Outro ponto nevrálgico nos remete ao tema principal do nosso estudo, qual seja, a concessão de incentivos por determinados estados, caracterizados como atos de Guerra Fiscal, os quais na seara da tributação sobre o comércio exterior transmuda em Guerra dos Portos, materializada através da previsão de sistemáticas de suspensão e diferimento do ICMS nas operações de importação de mercadorias do exterior.

Conforme exemplo citado pelo Professor José Eduardo Soares de Melo:

O produto estrangeiro é tributado em 18%, sendo 12% no local onde ocorre o desembaraço aduaneiro (Estado de Origem), e em 6% no Estado (de destino), onde será vendido ou consumido. Mediante a concessão de crédito presumido o Estado de origem concede uma espécie de subsídio (crédito presumido), que acarreta a devolução de 75% do imposto pago, em consequência, a alíquota de 12% cobrada na origem diminui para 3%.⁸⁴

Diante dessa concessão de benefícios fiscais em desacordo com o sistema constitucional tributário, bem como em prejuízo ao equilíbrio do pacto federativo, com

⁸⁴ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática. 12. Ed. Dialética. São Paulo, 2012.

impacto direto na tributação sobre o comércio exterior, o Senado editou, em vinte e cinco de abril de 2012, a resolução n.13, a fim de solucionar o conflito tributário existente, a partir do estabelecimento de alíquota de 4% de ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importadas, ou seja, após o processo de importação e desembaraço aduaneiro, sendo certo que não tenha sido objeto de industrialização, e, ainda que submetida a processo industrial, resultem em mercadoria ou bens com conteúdo de importação superior a 40%.

Assim, a referida alíquota de 4% visou neutralizar os efeitos das concessões de benefícios fiscais pelos estados, tendo em vista minorar as consequências da Guerra dos Portos, bem como equalizar o pacto federativo.

Deve-se destacar que a referida resolução foi atacada por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade n 4858, sob o fundamento de que teria invadido a competência do Congresso Nacional para legislar sobre o Comércio Exterior e proteção à indústria nacional, sendo certo que Advocacia-Geral da União e a Procuradoria-Geral da República manifestaram-se pela improcedência da ADIN, conseqüentemente, tendo em vista a natureza dúplice, pela manifestação de constitucionalidade da referida resolução.

A Procuradoria-Geral da República (PGR) e Advocacia-Geral da União (AGU) se manifestaram no sentido da constitucionalidade da Resolução Normativa nº 13/2012 do Senado Federal, que fixou a alíquota interestadual do ICMS em 4% para bens e mercadorias de origem estrangeira, o mesmo valendo para bens industrializados no país com conteúdo de importação superior a 40%, na questão discutida na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 4858), ajuizada pela Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo.

Há forte tendência em afastar a alegada usurpação da competência dos estados para legislar sobre ICMS, na medida em que, conforme Parecer do PGR, apesar da constituição ter estabelecido a competência estadual para a instituição e a arrecadação do ICMS, a própria Constituição Federal e a legislação federal tratam da regulação do imposto, com a finalidade de uniformizar a sua incidência. Entre esses mecanismos está a atribuição do Senado Federal para estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e de exportação, nos moldes do art. 155, § 2º, IV, CF. Ademais, no referido parecer, sustenta-se que cabe ao CONFAZ “a possibilidade de fixação de critérios e procedimentos para certificação do conteúdo de

importação de modo a conferir tratamento uniforme à questão em todo o território nacional, sendo certo que o CAMEX tem competência para “definir os bens e mercadorias do exterior que não tenham similar nacional”. E, que isso, é uma “mera complementação à resolução senatorial, que não interfere no conjunto das características necessárias à sua configuração lógica nem impede sua aplicação imediata”, não interferindo no deslinde da questão sob apreciação do Supremo Tribunal Federal.⁸⁵

Diante disso, verifica-se que mais uma vez o ICMS é o núcleo das discussões entre os Estados Membros, sendo certo que a resolução do senado fez as vezes de instrumento de atingimento do equilíbrio do pacto federativo.

Como se percebe, tendo em vista a sua qualidade de tributo interno sobre o comércio exterior, verifica-se que o problema relacionado à Guerra Fiscal vai além das nossas fronteiras, na medida em que tem impacto direto sobre as atividades de importação, portanto, questão sensível seja na seara interna, seja na seara externa.

A Guerra dos Portos afigura-se, então, como reflexo dos problemas enfrentados dentro do pacto federativo, sendo certo que assim como nos convênios de ICMS, houve a necessidade de atuação por meio de Resolução do Senado.

No tema do ICMS-Importação, foram celebrados e renovados convênios que trazem regras de isenção para determinados produtos.

Nesse contexto, reforça-se a ideia de que os Convênios de ICMS representam instrumento por meio dos quais podem ser alcançadas a integração e harmonização de todos os subsistemas normativos de ICMS elaborados pelos Estados e pelo Distrito Federal, nos mesmo moldes do que foi feito em relação à substituição tributária.

Na sua atribuição, o CONFAZ, que tem o papel de fixar de critérios e procedimentos para certificação do conteúdo de importação de modo a conferir tratamento uniforme à questão em todo o território nacional, editou Convênio ICMS 38, de 22 de maio de 2013, com especificações técnicas estabelecidas pelo Ato COTEPE/ICMS 61/12.

Neste convênio, estabelece-se que a tributação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=4858&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>. Acesso em: 26 de maio de 2017.

Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - de que trata a Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012, dar-se-á com a observância ao disposto neste convênio. Neste caso, a alíquota do ICMS de 4% (quatro por cento) aplica-se nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior que, após o desembaraço aduaneiro: não tenham sido submetidos a processo de industrialização; ainda que submetidos a processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).⁸⁶

Noutra ponta, no aspecto material e quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, estabelece-se que não se aplica a alíquota do ICMS de 4% (quatro por cento) nas operações interestaduais com: bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, definidos em lista editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior - CAMEX - para os fins da Resolução do Senado Federal nº 13/2012; bens e mercadorias produzidos em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e as Leis nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 10.176, de 11 de janeiro de 2001, e 11.484, de 31 de maio de 2007; e gás natural importado do exterior.

No que tange aos aspecto quantitativo, notadamente quanto à base de cálculo, o convênio ICMS 38/2013 dispõe que o conteúdo de Importação é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem submetido a processo de industrialização, sendo certo que deverá haver recálculo sempre que, após sua última aferição, a mercadoria ou bem objeto de operação interestadual tenha sido submetido a novo processo de industrialização.

Em relação às obrigações acessórias, estabelece-se que o contribuinte que realize operações interestaduais com bens e mercadorias importados ou com Conteúdo de Importação deverá manter sob sua guarda pelo período decadencial os documentos comprobatórios do valor da importação ou, quando for o caso, do cálculo do Conteúdo de Importação.

⁸⁶ BRASIL. Convênio de ICMS nº 38/2013. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2013/cv038_13. Acesso em; 14 de novembro de 2017.

No atinente ao tema da administração tributária, há previsão no sentido de que as Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação das unidades federadas prestarão assistência mútua para a fiscalização das operações abrangidas por este convênio, podendo, também, mediante acordo prévio, designar funcionários para exercerem atividades de interesse da unidade federada junto às repartições da outra.

CONCLUSÕES

Em primeiro lugar, restaram delineadas as possibilidades e limites do Federalismo Fiscal e a análise conjuntural do problema afeto à Guerra Fiscal; em um segundo momento, foram estabelecidos os conceitos básicos, elementos quanto à natureza jurídica e forma de incorporação dos convênios de ICMS nos ordenamentos jurídico-tributários locais, a evidenciar as repercussões da proposta no direcionamento das atividades estatais; bem como foi verificado de que forma os Convênios de ICMS e as alterações (propostas) legislativas podem mitigar os efeitos da Guerra Fiscal.

De logo, verificou-se a caracterização da dialeticidade entre Autonomia Estatal e Federalismo Fiscal, bem como conceitos estruturantes quanto aos Convênios de ICMS, na pretensão de construção de uma Teoria Geral dos Direitos dos Convênios, sendo certo que, ao final, densificou-se o princípio federalismo fiscal cooperativo no sentido da resolução dos problemas apresentados, inclusive com impacto na esfera externa, na medida em que o ICMS afigura-se como incidente na tributação sobre a importação como ato de comércio exterior.

A partir disso, restou demonstrado que a Federação brasileira comporta inúmeras problemáticas, sendo certo que se pode apontar a questão fiscal como um dos elementos mais desagregadores, marcadamente com os movimentos de competição entre estados e municípios, que desestabilizam o pacto federativo, em evidente “Guerra Fiscal”, mediante o manejo da tributação, voltados à atração de investimentos para os respectivos territórios. Assim, as constantes Guerras Fiscais entre os entes de uma mesma Federação representam um contundente ataque ao chamado Pacto Federativo.

Como afirmado, na estruturação do nosso ordenamento jurídico tributário, o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) está no epicentro dessa discussão, sendo certo que os Convênios de ICMS se apresentam como

instrumentos para a busca da recomposição do equilíbrio e a promoção da coesão federativa.

Nesse particular, os Convênios se apresentam como instrumentos de mitigação dos conflitos de competência fiscal, bem como pinçou-se elementos marcantes do arcabouço normativo do ICMS para se fazer um estudo à luz do Direito dos Convênios.

A relevância da pesquisa foi demonstrada pela interdisciplinaridade do tema, que perpassa a seara constitucional para atingir aspectos jurídico-tributários – e, portanto, estruturantes -, da ordem tributária, com análise dos elementos dogmáticos e zetéticos para delineamento do Federalismo Fiscal, em momento inaugural.

Ato contínuo, o estudo da natureza jurídica e forma de incorporação dos convênios de ICMS nos ordenamentos jurídicos locais, em perspectiva teórica, notadamente com uma análise que ultrapassou o mero tecnicismo jurídico, na medida em que se sistematizou os elementos estruturantes do Direito dos Convênios, permitiu a conclusão no sentido de que os convênios são veículos introdutores de norma de harmonização do Sistema Tributário.

Nesse contexto, analisou-se evolução legislativa e dos atos normativos, sejam eles primários ou secundários, bem como os projetos de lei que são discutidos no Congresso Nacional.

Em arremate, sistematiza-se as justificativas epistemológicas demonstrada nas linhas desta pesquisa: em primeiro lugar, estabelecimento das possibilidades e limites do Federalismo Fiscal e a análise conjuntural do problema afeto à Guerra Fiscal; em um segundo momento, delineamento de conceitos básicos, elementos quanto à natureza jurídica e forma de incorporação dos convênios de ICMS nos ordenamentos jurídico-tributários locais, a evidenciar as repercussões da proposta no direcionamento das atividades estatais; e, por fim, restou demonstrado de que forma os Convênios de ICMS e as alterações (propostas) legislativas podem mitigar os efeitos da Guerra Fiscal.

A fim de possibilitar a conformação de uma sistematização de técnicas de mitigação dos Conflitos Fiscais, no que tange ao aspecto procedimental, o trabalho utilizou preponderantemente do método hipotético-dedutivo, de modo a ancorar a investigação partindo de uma visão genérica sobre os institutos do federalismo fiscal, guerra fiscal, Convênios de ICMS, para, a partir disso, aplicá-los especificamente com o fito da mitigação dos referidos conflitos.

A partir dessas premissas e o marco teórico utilizado, a hipótese se confirmou, sendo certo que os Convênios de ICMS têm relevante papel na conformação do ordenamento jurídico tributário, sendo melhor conceituado como veículo introdutor de norma de harmonização do ordenamento jurídico-tributário e mitigação dos efeitos da “Guerra Fiscal”, considerando a estrutura e formas de incorporação dos Convênios, construiu-se arcabouço teórico sobre o tema a fim de concluir no sentido da existência de um Direito dos Convênios

A partir dessas premissas, os Convênios de ICMS são veículos introdutores de normas de conformação do sistema tributário nacional, sendo certo que a Lei Complementar 24/75, com a autorização do artigo 34, parágrafo 8º, ADCT, atribuiu ao Confaz o mister de harmonização do sistema.

A partir da análise da evolução normativa do Sistema Tributário, demonstrou-se que as discussões mais recentes acerca dos convênios de ICMS tiveram início com a PEC 233, que trazia em seu bojo a ideia de um novo ICMS, a implantação de um Fundo de Equalização de Receitas, a criação de um Fundo Nacional de Desenvolvimento regional, sendo certo que a referida PEC não foi aprovada.

Ato contínuo, em 2014, tem-se o PLS 130, com o cerne na convalidação dos benefícios fiscais concedidos à margem do CONFAZ, bem como a remissão e anistia dos créditos relativos aos incentivos.

No ano de 2014 foi editado o Convênio ICMS 70, que materializa a concessão de anistia e remissão aos créditos, realiza a redução do ICMS, cria o fundo de desenvolvimento regional, trata da repartição do ICMS interestadual, cria o fundo de auxílio financeiro, bem como traz o afastamento do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000).

Na sequência, já no ano de 2015, o PLS 130/2014 é transformado no PLP 54, que traz nas suas dicções a convalidação dos benefícios fiscais de ICMS concedidos sem autorização do CONFAZ, bem como dispõe acerca da anistia e remissão dos créditos, sendo certo que neste particular afasta a aplicação do artigo 8º da Lei Complementar 24/75. É expresso também no sentido do afastamento da aplicação do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Neste período foi aprovada a Emenda Constitucional 87/2015, que altera o critério de recolhimento e repartição do ICMS. Em 2015 foi editada a Medida Provisória 683 criando os fundos regionais.

Em 2016 foi editado o Convênio ICMS 42. A principal dicção do referido convênio foi no sentido de condicionar a fruição de incentivos fiscais ao depósito de 10 % do incentivo a um fundo de equilíbrio fiscal.

No ano de 2017 foi sancionada a Lei Complementar 159, que instituiu o Regime de Recuperação Fiscal dos Estados e do Distrito Federal.

Foi promulgada, ainda, a Lei Complementar 160/2017, que implementou a convalidação de benefícios fiscais.

O que se percebe a partir da evolução normativa é um afastamento da ideia de reforma tributária por meio da criação de um Imposto sobre o Valor Agregado da competência federal.

No mesmo diapasão, houve um fortalecimento dos Estados no *locus* de discussão das questões relacionadas ao ICMS, qual seja, no âmbito do CONFAZ.

A partir dessas premissas, verifica-se que a Lei Complementar 160/2017 aumentou a o campo de atuação dos convênios, sendo certo que pode ser editado Convênio para convalidar benefícios fiscais concedidos de forma irregular.

Nessa perspectiva, pinçou-se o Convênio nº 52/2017, Convênio 106/2017 e o Convênio 38/2013 (Guerra dos Portos) para demonstrar que a tendência é a visualização dos Convênios como instrumento de centralização das questões sensíveis que tratem sobre o ICMS.

O Convênio nº 106/2017 tratou acerca da tributação das operações de transferência de softwares por meio de download e streaming, o que confirma a necessidade de concepção dos convênios como veículo introdutor de norma, definindo seus limites, bem como confirmou a necessidade de uma análise à luz do Direito dos Convênios.

Por sua vez, o Convênio nº 52/2017 confirma a hipótese científica aqui tratada, ne medida em que compilou toda a legislação relativa à Substituição Tributária e revogou o Convênio 92/2015, de forma a concentrar na esfera de atribuição do CONFAZ o tratamento acerca do ICMS substituição tributária (ICMS-ST), inclusive com a necessidade de comunicação ao CONFAZ os casos em que houver alteração do aspecto quantitativo, ou seja, base de cálculo e alíquota, bem como quando o estado decidir instituir regime de substituição tributária.

Assim, os convênios e protocolos celebrados pelas unidades federadas para fins de substituição tributária do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de

Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas operações subsequentes observarão o disposto no Convênio nº 52/2017.

Nesse particular, o juízo dedutivo permite a conclusão no sentido da aumento da força do poder regional no âmbito do CONFAZ, sendo certo que os Convênios de ICMS, concebidos como veículo introdutor de normas, são fortes instrumentos na harmonização de tributos e equalização da concorrência tributária.

Estabelecidas as premissas teóricas e práticas, deve-se mudar o olhar para a resolução dos conflitos, sendo certo que a ciência tem esse mister. Nesse particular, como se percebe com a atual conjuntura e necessidade de resolução das demandas administrativa e jurídicas, bem como com o fito de preservação da segurança jurídica em prol dos contribuintes e das pessoas jurídicas de direito público, nos moldes da Lei Complementar 160/2017, deve-se buscar a máxima eficácia da dicção que orienta no sentido da remissão ou não constituição dos créditos tributários, os quais não serão objeto de sanções como a nulidade do ato, ineficácia do crédito fiscal atribuído e exigibilidade do imposto não pago.

A remissão que no direito tributário apresenta-se como perdão da dívida, materializando-se em hipótese de extinção do crédito tributário. Nesse particular, problema se afigura quanto à exegese convencional da remissão e a possível necessidade de compatibilização com a disposição do artigo 172 do Código Tributário Nacional, que exige lei para previsão da hipótese de extinção.

Conforme se adiantou em linhas anteriores, tem-se os Convênios de ICMS como ato normativo primário, em razão do que interpretação que haveria a possibilidade desta dicção prevista no Convênio ICMS, sendo certo que este convênio buscaria requisitos de validade diretamente na Constituição. Esse é o nosso sentir. Não se pode olvidar que há entendimentos doutrinários contrários, conforme já citado, que entendem os Convênios como atos normativos autorizativos de uma posterior edição de lei sobre o tema.

Diante desse entendimento, verifica-se que com a devida previsão no convênio de convalidação de desonerações irregulares anteriores devem ser aplicados aos processos administrativos anteriores e judiciais anteriores não definitivamente julgados, levando-se a conclusão no sentido da extinção da relação

jurídico-tributária, conforme se percebe da redação do artigo 9º e 10º da Lei Complementar 160/2017, que alterou a redação do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014.

Uma questão muito polêmica em relação aos contribuintes está relacionada a possibilidade de lavratura de novos autos de infração para a cobrança da multa, sendo certo que se entende que, com a edição do convênio nos moldes da Lei Complementar 160/2017, estaria afastada essa hipótese, na medida em que há expressa dicção no sentido da validação dos benefícios pelo convênio do CONFAZ, bem como com a não constituição dos créditos e não aplicação das sanções, o que esvaziaria eventual atuação, ou seja, retiraria base jurídica para o poder sancionatório do estado.

O tema discutido nos processos objetivos no âmbito do controle abstrato de constitucionalidade merecerá análise do Supremo Tribunal Federal quanto à possível perda do objeto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade.

Na jurisprudência remansosa do Supremo Tribunal Federal, uma Ação Direta de Inconstitucionalidade perde o objeto quando o ato normativo guerreado é revogado. No caso, não há uma hipótese de revogação, mas de convalidação de previsão dos benefícios fiscais concedidos de forma irregular, sendo certo que na matéria teríamos um efeito prático diferente da revogação. A questão que fica é quanto ao efeito prático da decisão do Supremo diante da previsão sanatória e orientação no sentido de não configuração da nulidade e glosa dos créditos de ICMS.

Verifica-se a partir disso que vai ser necessária uma reformulação da Proposta de Súmula Vinculante nº 69, que tem a seguinte redação:

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.

O referido projeto deve ser reanalisado para que o Supremo Tribunal Federal possa se manifestar sobre a atual redação da Lei Complementar 160/2017, sendo certo que se trata de uma nova discussão que se trava no tema dos Convênios de ICMS, somando-se as já debatidas problemáticas do quórum de aprovação dos convênios, discutida na ADPF 198, bem como as Ações Diretas de Inconstitucionalidade que discutem a possibilidade de glosa dos créditos pelos próprios Estados sem atuação do Supremo Tribunal Federal por meio da declaração de inconstitucionalidade do ato normativo subnacional, o que se tornaria possível com

a edição da Súmula Vinculante, a fim de que se tenha maior certeza jurídica sobre o tema.

Diante do exposto, reforça-se a ideia da necessidade do profundo estudo do Direito dos Convênios, pois somente com os convênios pode ser alcançada a integração de todos esses subsistemas normativos de ICMS elaborados pelos Estados e pelo Distrito Federal, atingindo-se, a partir daí, a máxima efetividade do federalismo fiscal.

REFERÊNCIAS

- ABRÚCIO, Luiz Fernando, COSTA, Valeriano Mendes Ferreira. *Reforma do Estado e o Contexto Federativo Brasileiro*. Ed. Konrad Adenauer Stiftung, 1999.
- _____. *Caos Fiscal Limita Boas Intenções*. Valor Econômico, 6 de janeiro de 2000.
- AFONSO, José Roberto Rodrigues. *Descentralizar e Depois Estabilizar: A Complexa Experiência Brasileira*. Brasília: Revista do BNDES, 1996.
- AFONSO, José Roberto Rodrigues, RAMUNDO, Júlio César Maciel, ARAÚJO, Érika Amorim. *Breves Notas Sobre o Federalismo Fiscal no Brasil*. Brasília: Revista do BNDES.
- AFONSO, José Roberto et al. *A renúncia tributária do ICMS no Brasil*. Washington: BID, 2014. Disponível em: <<http://goo.gl/AkqTru>>.
- AFONSO, José R.; SOARES, Julia M.; CASTRO, Kleber. *Avaliação da estrutura e o desempenho do sistema tributário brasileiro: livro branco da tributação Brasileira*. Washington: BID, 2013. Disponível em: <<http://www.iadb.org/wmsfiles/products/publications/documents/37434330.pdf>>.
- ALMEIDA, Vinicius Oliveira de. *O Estado de Goiás na guerra fiscal e a justiça distributiva na concepção de John Rawls*. Revista Conjuntura Econômica, Goiás, n. 23, p. 12-21, dez. 2012.
- AMARAL, Gilberto L. et al. *Reflexos e paradigmas da guerra fiscal do ICMS*. 2012. Disponível em: <<http://bit.ly/UbwwlU>>.
- ANDRADE, Marcos Alves de. *Renúncia de receita face à lei de responsabilidade fiscal*. 2003. Disponível em: <<http://bit.ly/15ENkSP>>.
- AQUINO, Jorge Inácio. *Benefícios fiscais, guerra fiscal e a reforma tributária no Brasil*. 2012. Disponível em: <<http://bit.ly/1fA7NOL>>.
- ARAÚJO, Erika Amorim. *Repercussão da guerra fiscal do ICMS nos municípios brasileiros*. Banco Interamericano de Desenvolvimento. Instituições para o Desenvolvimento Divisão de Gestão Fiscal e Municipal. IDB-DP-326. Washington: BID, 2014.
- ARAÚJO, Guilherme Rocha; VIANA, Thalissa Fernanda Matos. *Diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os estados*. Disponível em: <<http://bit.ly/15ETGSi>>.
- BARATTO, Gedalva; MACEDO, Mariano de Mattos. *Regime tributário do ICMS nas transações interestaduais - harmonização tributária ou autonomia estadual*. Revista Paranaense de Desenvolvimento, Curitiba, n. 113, p. 9-30, jul./dez. 2007.
- BARBOSA, Fernando de Holanda (Coordenador). *Federalismo Fiscal, Eficiência e Equidade: Uma proposta de Reforma Tributária*. p. 01.
- BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, estado e constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.

_____. Dilemas do estado federal brasileiro. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. São Paulo, IBDT e Quartier Latin, 2013.

BIDERMAN, Ciro (Org.). Economia do Setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 423.

BORGES, José Souto Maior. Sobre as Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais Relativos ao ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 6, p. 69-73, mar. 1996.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. ADI 3.421: releitura da guerra fiscal do ICMS. In: HORBACH, Beatriz Bastide; FUCK, Luciano Felício (Org.). O Supremo por seus assessores. São Paulo: Almedina, 2014. p. 223-34.

CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 3. ed. Portugal: Almedina, 1999.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. ICMS. 17. ed. São Paulo : Malheiros, 2003.

CARVALHO, Ivo César Barreto de. Regime Jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo, Malheiros editores, 2015. p. 267-268.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011. Pág. 255.

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo, Noeses, 2012. p. 22.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. *Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil*. Cad. Fin. Públ., Brasília, nº 7, p. 5-29, dez. 2006.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Ed. Livraria Almedina.

CAVALCANTI, C. E. G.; PRADO, S. Aspectos da guerra fiscal no Brasil. Brasília : IPEA, 1998.

CONTI, José Maurício (Organizador). Federalismo Fiscal: questões contemporâneas. Florianópolis: Conceitual Editora. 2010. p. 199/200.

CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo. São Paulo: Almedina, 2016, p. 219.

COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na lei complementar. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 130.

DE MELLO, L. The brazilian tax war: the case of value-added tax competition among the states. OECD Economics Department Working Papers, France, n. 544, p. 27, 2007.

EUROPEAN COMMISSION. EU Tax Policy Strategy. Brussels: European Commission, 2001. Disponível em: <<http://bit.ly/OJODGr>>.

FERREIRA, Sérgio Guimarães. *Guerra Fiscal: Competição Tributária ou Corrida ao Fundo do Tacho?*. INORME-SE nº 4, Informativo do BNDES, 2002.

FGV. Impactos Socioeconômicos da Suspensão de Incentivos Fiscais. Produto 2 A - Relatório Final (Impactos Socioeconômicos I dos Incentivos Fiscais Estaduais). Rio de Janeiro: Federação das Indústrias do Estado de Goiás – FIEG, 2011.

HORTA, Raul Machado. A autonomia dos estados membros no direito constitucional brasileiro. Belo Horizonte: [s.n.], 1964.

KAUFMANN, Roberta Fragoso Menezes. Considerações sobre a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 198 e sobre a constitucionalidade o exercício da função extrafiscal de benefícios de ICMS por legislações estaduais sem prévio convênio autorizativo do CONFAZ. Ausência de guerra fiscal. In: CONGRESSO NACIONAL DOS PROCURADORES DE ESTADO, 39., 2013, Brasília. Anais... Brasília: [s.n.], 2013. p. 16.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Isenções, Incentivos e Benefícios Fiscais no ICMS em face da denominada guerra fiscal entre Estados. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. Malheiros: São Paulo, 2015. p. 232.

MEDINA, Marcelo Borges de Mattos, RABELLO, Marley Fernanda Araújo. *Pelo Equilíbrio Federativo*. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/1288/pelo-equilibrio-federativo>. Acesso em 14 de junho de 2015.

MEIRA, Liziane Angelotti. Tributos sobre o comércio exterior. Ed. Saraiva. São Paulo, 2012. – (Série IDP – Linha Pesquisa Acadêmica)

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática. 12. Ed. Dialética. São Paulo, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011.

MENDES, Gilmar Ferreira; CAMPOS, Cesar Cunha (Org.). Federação e guerra fiscal. São Paulo: FGV Projetos, 2011. v. 3.

SILVA, José Afonso da. Federalismo e autonomias no estado brasileiro: federalismo nominal e federalismo de regiões. In: SIMPOSIUM INTERNACIONAL E DERECHO CONSTITUCIONAL AUTONÓMICO, 1. Espanha: Generalitat Valenciana, 1985.

_____. Curso de Direito Constitucional Positivo. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. Conflito de Competência na Exoneração Tributária: “guerra fiscal e danos colaterais”. In: BERNARDES, Flávio Couto (Coord.); FONSECA, Maria Juliana (Coord.); SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.). Tributação sobre o consumo. São Paulo: Quartier Latin, 2008. página 254.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira do. *Guerra Fiscal: Causas, Conseqüências e Perspectivas Futuras. Uma Análise para o Estado do Paraná*. Dissertação (mestrado em Economia) UnB. Brasília, 2002.

OATES, Wallace E. *Fiscal Federalism*. Nova York: Harcourt Brace Jovanovich, 1972, p.17.

SALOMÃO, Miguel. *Guerra Fiscal: O Teatro de Operações*. Gazeta Mercantil, 12 de outubro de 1997.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A concessão, por convênios do CONFAZ, de benefícios fiscais do ICMS e os princípios democrático, federativo e da proporcionalidade. Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 43, jan. I fev. 2010).

SCAFF, Fernando Facury. *Royalties do Petróleo, Minério e Energia – Aspectos constitucionais, financeiros e tributários*. Editora: Revista dos Tribunais. São Paulo, 2014.

_____. *A Inconstitucional Unanimidade do Cofaz e o Surpreendente Convênio 70*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-ago-12/contas-vista-inconstitucional-unanimidade-confaz-convenio-70>. Acesso em 6 de maio de 2016.

SEVERINI, Tiago. O Convênio ICMS 130/2007 e a transferência interestadual de bens Importados sob o Repetro. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 97, P 185, mar-2011.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 22. Ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 100.

SOUZA, Celina. *Federalismo e Intermediação de Interesses Regionais nas Políticas Públicas Brasileiras*. São Paulo, 1998.

VARSANO, R. *A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde*. Planejamento e Políticas Públicas, Brasília, n. 15, p. 13-18, jun. 1997.

ACESSO ELETRÔNICO

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=625935>. Acesso em 26 de junho de 2017.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 1/69 (1969). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em: 05 de agosto de 2017.

BRASIL. Convênio ICMS nº 106/2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 25 de novembro de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf Acesso em; 24 de novembro de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.125.133. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/15926891/recurso-especial-resp-1125133-sp-2009-0033984-4/inteiro-teor-16826448?ref=juris-tabs>. Acesso em; 24 de novembro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 596.983-AgR. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=594744>. Acesso em 24 de novembro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 2.549/DF. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. J. 1º.06.2011

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS 13.543/RJ, 2.ª T., rei. Min. Castro Meira, DJ 16.02.2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3396806> . Acesso em: 24 de abril de 2017.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 06 de março de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 2.549/DF. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. J. 1º.06.2011.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 1/69 (1969). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em: 05 de agosto de 2017.

ESTADO DO AMAZONAS. Decreto Estadual. Disponível em http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%E7%E3o%20Estadual/Decreto%20Estadual/Ano%202014/Arquivo/DE%2034651_14.htm. Acesso em: 23 de novembro de 2017.

ESTADO DE SÃO PAULO. Parecer nº 35/2007 da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo. Disponível em: <http://www.pge.sp.gov.br/pareceres.aspx>. Acesso em 24 de novembro de 2017.

FÓRUM FISCAL DOS ESTADOS BRASILEIROS. Caderno Fiscal nº 2: Competição Fiscal. Dezembro de 2006. p. 14.

LEGISLAÇÃO

Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)

Decreto-lei nº 406 de 31 de dezembro de 1968

Lei Complementar nº 24 de 7 de janeiro de 1975

Lei Complementar nº 160 de 2017

Convênio CONFAZ ICM nº 66 de 1988

Convênio ICMS nº 38, de 2013.

Convênio CONFAZ ICMS nº 70, de 2014

Convênio CONFAZ ICMS nº 77, de 2014

CONVÊNIO ICMS 42, DE 3 DE MAIO DE 2016

Convênio ICMS nº 52, de 2017.

Convênio ICMS nº 106, de 2017.

Lei Complementar nº 65 de 15 de abril de 1991

Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996

Lei Complementar nº 92 de 23 de dezembro de 1997

Lei Complementar nº 99 de 20 de dezembro de 1999

Lei Complementar nº 102 de 11 de julho de 2000

Constituição da República Federativa do Brasil, 1988.