

CONSIDERAÇÕES SOBRE OS BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS CONCEDIDOS À MARGEM DA ORDEM CONSTITUCIONAL E A SOLUÇÃO CONSTRUÍDA A PARTIR DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017

CONSIDERATIONS ON ICMS TAX BENEFITS GRANTED IN THE MARGINS OF CONSTITUTIONAL ORDER AND THE SOLUTION BUILT FROM COMPLEMENTARY LAW N. 160/2017.

Luma Scaff¹
Maria Stema Campos da Silva¹
Daniel Frahia Pegado¹

Recebido em: 27/07/2020
Aceito em: 28/07/2020

lumascaff@yahoo.com.br
stelacampos@gmail.com
danielfpegado@gmail.com

Resumo: Os conflitos desencadeados entre os entes subnacionais a partir da concessão de benefícios fiscais adstritos ao ICMS – concedidos à margem de nossa ordem constitucional – representam grave disfunção federativa. Para compreendermos esse problema, neste artigo, realizamos uma aproximação teórica sob a ótica da Subconstituição Financeira sobre a significação dessa espécie de renúncia de receita, a fim de posicioná-la como instrumento a serviço da redução das desigualdades sociais e regionais. Analisamos fatores que produzem a desfiguração do benefício fiscal dirigido ao ICMS, conformando-o como vetor da guerra fiscal horizontal. Comentamos a solução legislativa construída por meio da aprovação da Lei Complementar n. 160/2017, buscando expor sua face revelada e sua face oculta, bem como apontamos potenciais controvérsias resultantes da implementação dessa Lei. Por fim, apresentamos nossa conclusão sobre a indagação de a LC n. 160/2017 representar uma solução produtiva ou mera causa de recrudescimento da guerra fiscal interestadual.

Palavras-chave: Subconstituição Financeira. Benefícios Fiscais. ICMS. Guerra Fiscal Interestadual. Lei Complementar n. 160/2017.

Abstract: The conflicts between subnational entities arising from the granting of ICMS tax benefits - granted outside our constitutional order - represent a serious federative dysfunction. First of all, to understand this problem, in this article, we perform a theoretical approach from the perspective of the Financial Sub-Constitution on the significance of this kind of income waiver, in order to position it as an instrument to reduce social and regional inequalities. We analyze factors that produce the disfigurement of the tax benefit directed to the ICMS, forming it as a vector of the horizontal fiscal war. We comment on the legislative solution built through the approval of Complementary Law n. 160/2017, seeking to expose its revealed face and its hidden face, as well as point out the potential controversies resulting from the implementation of this Law. Finally, we present our conclusion on the question of LC n. 160/2017 representing a productive solution or mere cause of the interstate fiscal war's upsurge.

Keywords: Financial Sub-Constitution. Tax benefits. ICMS. Interstate Tax War.

Complementary Law n. 2017/2017.

1. INTRODUÇÃO

A redução das desigualdades sociais e regionais são objetivos fundamentais da República Federativa brasileira². Falhar no alcance desse ideal de igualdade equivaleria a frustrar a própria decisão política fundamental, na qual se edifica nosso Estado Democrático de Direito. De um lado,

¹ Universidade Federal do Pará – UFPA – Belém – Pará – Brasil.

² Art. 3º, III, CF/1988.

representaria fracassar como Federação. Por outro, como República. No fim, como civilização democrática signatária de elevado pacto social.

Nesse sentido, a própria Constituição Federal de 1988 cuidou de dotar o Estado Nacional de meios capazes de viabilizar suas finalidades (OLIVEIRA, 2019, pp. 94-95), dentre as quais, o enfrentamento às desigualdades sociais e regionais.

No âmbito da Substituição Financeira, parcela da soberania estatal que emana o poder financeiro do Estado e constitucionaliza as finanças públicas (TORRES, 2009, pp. 03-04), deparamo-nos com o instituto das renúncias de receitas tributárias, em particular, com os benefícios fiscais adstritos ao ICMS.

Trata-se de instituto complexo, estratégico e controverso. Complexo, pois a sua instituição ou extinção repercute de maneira distinta em diversos campos da vida pública. Estratégico, pois tem forte capacidade de interferir na realidade, seja pela atração direta de investimentos privados ou pela desoneração tributária de bens essenciais à vida humana, seja – indiretamente – pela indução de comportamentos qualificados como positivos à coletividade. Controverso, pois há forte discussão sobre a sua efetividade, notadamente, pelas dificuldades de mensuração, de controle e de avaliação quanto aos seus resultados.

De fato, a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS revela-nos duas realidades bem distintas. De um lado, são importantes mecanismos de atração de investimentos privados para os Estados e para o Distrito Federal (DF), os quais alavancam o progresso e estimulam a competição, imprescindível em uma economia de mercado (OLIVEIRA, 2019, p. 97). Nessa perspectiva, são meio – legítimo e estratégico – para que os entes regionais alcancem desenvolvimento social e regional e, conseqüentemente, concretizem direitos fundamentais. Por outro, são perniciosos instrumentos desencadeadores de inúmeras disputas políticas entre os entes federados regionais, que funcionam como um jogo não-cooperativo entre governos estaduais (DARÓS, 2017, p. 31), produzindo efeito altamente prejudicial à concorrência e danoso ao bem estar da coletividade (CADE, 1999, p. 40). Sob essa ótica, são vetor de conflitos federativos – verticais e horizontais – e potencial porta de entrada à captura do Estado por atores políticos e econômicos.

Nesse contexto, um fenômeno ganha especial relevância: a guerra fiscal interestadual. No momento, basta-nos dizer que se trata de conflito federativo horizontal, entre os entes subnacionais regionais, desencadeado pela criação de benefícios fiscais sobre ICMS à margem do ordenamento constitucional.

O problema é tão antigo, quanto é grave. Traz nefastas repercussões a todos os atores envolvidos (unidades federativas e contribuintes), independentemente, de figurarem como favorecidos ou prejudicados pelos benefícios fiscais irregulares. Alimenta, ainda, ambiente concorrencial instável, marcado por fortes externalidades econômicas e aguda insegurança jurídica. Produz, também, deletério quadro de erosão das finanças públicas estaduais.

É fato que essas disputas entre os entes regionais são, recorrentemente, judicializadas. É fato, também, que há inúmeras decisões proferidas por nossos Tribunais Superiores versando sobre essa problemática³.

Grosso modo, podemos sintetizá-las na redação da Proposta de Súmula Vinculante (PSV) n. 69, formalizada, em abril de 2012, e que, até o momento, ainda está pendente de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

A PSV assentainconstitucional qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (STF, 2012).

Não obstante à clareza enunciado proposto e à solidez dos precedentes que o sustenta, o assunto não nos aparenta estar próximo de uma efetiva ou adequada conclusão. Recentemente, como alternativa ao quadro acima desenhado, foi publicada a Lei Complementar (LC) n. 160/2017. Essa norma – entre outras disposições – permite aos Estados e ao DF deliberarem sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de incentivos e benefícios fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da CF/1988. Mas não somente. Possibilita, também, a reinstituição, temporária, dos benefícios fiscais inconstitucionais já concedidos.

Posto isso, neste artigo, teceremos algumas considerações panorâmicas sobre a solução normativa construída. Para tanto, por meio de pesquisa bibliográfica e documental, desenvolvemos investigação de caráter jurídico-exploratório, com o objetivo de compreendermos melhor o problema da concessão dos benefícios fiscais à margem da ordem constitucional como uma disfunção federativa, a fim de apreciarmos se a LC n. 160/2017 é – ou não – contribuição positiva ao enfrentamento da guerra fiscal interestadual.

Nesse caminhar, na primeira parte deste trabalho, faremos uma aproximação teórica – à luz de nosso sistema jurídico – sobre a significação dos benefícios fiscais adstritos ao ICMS. Nesse sentido, abordaremos, sucintamente, o instituto sob a ótica da Substituição Financeira e do Federalismo Fiscal, delimitando sua conceituação, suas finalidades constitucionais, bem como as condições – adjetivas e substantivas – à sua instituição, com o fito de posicioná-lo como instrumento a serviço da redução das desigualdades sociais e regionais.

Na segunda parte deste artigo, trataremos da adoção de benefícios fiscais sobre o ICMS – à revelia da Constituição – como fator de vulneração federativa, já que a guerra fiscal interestadual é consequência prática de sua instituição.

Na terceira parte dessa pesquisa, analisamos a solução legislativa construída a partir da LC n. 160/2017, buscando não somente comentar sua face revelada, mas também desnudar sua face oculta, ou seja, exibindo as potenciais controvérsias resultantes da implementação da referida Lei.

Por fim, apresentamos nossa conclusão sobre o fato de a LC n. 160/2017 representar uma solução produtiva ou o mero recrudescimento da guerra fiscal horizontal.

³ADIs n.1.179/SP/2002, 1.247/PA/2011, 1.308/RS/2004, 2.548/PR/2007, 2.906/RJ/2011, 3.312/MT/2007, 3.410/MG/2005, 3.794/PR/2011 e 3.809/ES/2006.

2. BENEFÍCIOS FISCAIS SOBRE O ICMS: UMA APROXIMAÇÃO TEÓRICA SOBRE SEU PAPEL NO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

A compreensão e a aplicação de certo instituto deve ser construída a partir do tratamento que lhe é dispensado dentro do sistema normativo no qual está inserido. Significa dizermos que a compreensão e a aplicação de benefícios fiscais sobre o ICMS somente é possível a partir da leitura de nossa Constituição, núcleo central do conjunto encadeado e racional de proposições normativas que compõem o todo conformador da estrutura lógica – adjetiva e substantiva – de nosso sistema jurídico (CANARIS, 2012, pp. 09-13).

Sob esse olhar, no presente tópico, faremos uma aproximação teórica sobre os benefícios fiscais vinculados ao ICMS, demonstrando sua intrínseca relação com o objetivo constitucional da redução das desigualdades sociais e regionais, a partir de sua contextualização em relação à nossa Subconstituição Financeira e ao nosso Federalismo Fiscal.

A Constituição Federal de 1988 consagrou a redução das desigualdades sociais e regionais como objetivos fundamentais de nossa República Federativa⁴. Mas não somente. Após firmar essas normas programáticas – compromissos dirigentes de nosso Estado Democrático de Direito – o constituinte originário teve o cuidado de instituir um sistema normativo necessário e suficiente para realizá-las (ABRAHAM, 2013, p. 47).

Referimo-nos à Subconstituição Financeira, subsistema constitucional que estrutura e qualifica a atividade financeira do Estado com a finalidade de viabilizar o atendimento das necessidades públicas, sem, contudo, olvidar das garantias fundamentais dos cidadãos (TORRES, 2009, p. 03).

A Subconstituição Financeira – ou Constituição Financeira em sentido amplo – é composta pela Constituição Tributária, pela Constituição Financeira propriamente dita (ou em sentido restrito) e pela Constituição Orçamentária (TORRES, 2009, pp. 61-62).

Na Constituição Tributária⁵ firmam-se normas gerais sobre o Sistema Tributário Nacional, sobre as limitações ao poder de tributar e sobre as competências tributárias dos entes federativos. Por esse subsistema possibilita-se autonomia financeira aos entes federativos para que – respeitando as garantias do cidadão-contribuinte – obtenham os recursos necessários para cumprirem com seus encargos constitucionais.

As renúncias de receitas regionais são objetos de atenção da Constituição Tributária, que – em atenção aos princípios federativo, republicano e democrático – impõe que a concessão de renúncias fiscais seja efetivada mediante lei específica⁶, bem como atribui competência à Lei Complementar para regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, serão concedidos e revogados incentivos e benefícios fiscais relacionados ao ICMS⁷. A primeira

⁴ Art. 3º, III, CF/1988.

⁵ Arts. 145 até 156, todos, da CF/1988.

⁶ Art. 150, § 6º, da CF/1988.

⁷ Art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF/1988.

regra revela homenagem aos princípios republicano e democrático. A segunda, atenção ao princípio federativo. Em sentido teleológico, designam cláusulas pétreas de nosso Estado de Direito⁸.

Na Constituição Financeira propriamente dita⁹ estabelecem-se normas sobre finanças públicas, bem como sobre as formas de cooperação financeira entre as unidades federativas. Nesse subsistema possibilita-se a repartição – direta e indireta – de recursos fiscais, reforçando-se a autonomia financeira dos entes subnacionais, regionais e locais, já que essa repartição de receitas (ou participação nas receitas) direciona-se sempre em sentido vertical e descendente: da União para os Estados, o DF e os Municípios; dos Estados para os seus Municípios.

A Constituição Financeira (em sentido restrito) guarda relação indireta com a temática dos benefícios fiscais sobre o ICMS, pois, essas renúncias fiscais impactam na participação dos Municípios sobre essas receitas tributárias estaduais¹⁰. Trata-se, em sentido finalístico, de norma conectada ao princípio federativo, já que se vincula à autonomia financeira de membros da Federação, razão pela qual é protegida constitucionalmente¹¹.

Na Constituição Orçamentária¹² fixam-se normas de planejamento, aplicação e controle sobre as receitas públicas auferidas e sobre as despesas públicas realizadas em nome da coletividade, assim como sobre a dinâmica existente entre elas. Esse subsistema é expressão dos princípios republicano e democrático, pois determina a necessidade de transparência, impessoalidade, moralidade, eficiência, prestação de contas e responsabilidade quanto às decisões e à utilização dos recursos públicos.

Nessa linha, a Constituição Orçamentária impõe aos Estados e ao DF que em seus projetos de leis orçamentárias anuais constem demonstrativos regionalizados sobre os efeitos fiscais das renúncias de receitas por eles concedidas, inclusive, das relativas ao ICMS¹³. Em sentido teleológico, expressa, também, cláusula resguardada na Constituição¹⁴, já que relacionada à preservação da separação de poderes, da soberania popular e de direitos e garantias basais dos cidadãos.

Sob essa perspectiva, a Subconstituição Financeira delimita o âmbito substantivo e desenha as funções estruturantes fundamentais do Federalismo Fiscal brasileiro (TORRES, 2014, pp. 25-26), configuração pela qual as unidades federativas organizam-se e relacionam-se visando ao financiamento e à consecução de suas obrigações constitucionais, buscando harmonizar as tensões entre os interesses governamentais – central (da União), regionais (dos Estados e do DF) e locais (dos Municípios e do DF¹⁵) – a fim de alcançar o bem comum do Estado Nacional (CATARINO; ABRAHAM, 2018, p. 192).

Nesse sentido, dentro do nosso modelo de Federalismo Fiscal cooperativo de equilíbrio (TORRES, 2014, pp. 32; 34; 37), os instrumentos (tributários, financeiros e orçamentários)

⁸ Art. 60, § 4º, I, III e IV, da CF/1988.

⁹ Arts. 157 até 164, todos, da CF/1988.

¹⁰ Art. 158, IV e parágrafo único, I e II, da CF/1988.

¹¹ Art. 60, § 4º, I, da CF/1988.

¹² Arts. 165 até 169, todos, da CF/1988.

¹³ Art. 165, § 6º, da CF/1988.

¹⁴ Art. 60, § 4º, III e IV, da CF/1988.

¹⁵ Art. 32, § 1º, da CF/1988.

disponibilizados pela Substituição Financeira devem refletir – à luz dos princípios federativo, republicano e democrático – o protagonismo estatal na estruturação do espaço político-administrativo-econômico-social, denotando a progressiva conexão entre as finanças públicas e a prestação de políticas assecuratórias de direitos fundamentais, a fim de cumprir com os desideratos constitucionais, entre os quais, conforme já destacamos, a redução das desigualdades sociais e regionais.

Posto isso, a articulação entre a Substituição Financeira e as demais Substituições (notadamente, as Constituições Econômica e Social) é imprescindível. Não obstante a complexidade e a profundidade de suas interações (TORRES, 2009, p. 14), esses subsistemas constitucionais configuram-se como unidades normativas componentes do metassistema jurídico que se despregam dos textos e se interligam mediante vínculos horizontais (relações de coordenação) e liames verticais (relações de subordinação-hierarquia) (CARVALHO, 2011, p. 43).

Assim, a leitura dos benefícios fiscais sobre o ICMS deve ser levada a efeito a partir da consciência de que a República Federativa brasileira caracteriza-se como um Estado Fiscal, ou seja, pelo fato de o financiamento do aparato estatal e das políticas públicas dependerem, essencialmente, da arrecadação de receitas públicas derivadas (PAULSEN, 2017, p. s/n).

Sob essa lógica, nem toda renúncia de receita atenderá aos preceitos constitucionais, em especial, nem todo benefício fiscal adstrito ao ICMS servirá como instrumento de combate às desigualdades sociais e regionais.

Pontuamos que a exata delimitação sobre a aceção do que seria renúncia de receita (em sentido amplo) não é algo fácil ou consensual. Há forte carga subjetiva sobre a precisa definição desse instituto, razão que nos leva a existência de um amplo e diversificado catálogo de concepções e significações (PUREZA, 2006, p. 51).

Nos termos do art. 14, caput e § 1º, da LC n. 101/2000, a renúncia de receita equivale à concessão de incentivos ou benefícios de natureza tributária que compreendem a anistia, a remissão, o subsídio, o crédito presumido, a concessão de isenção em caráter não geral, a alteração de alíquota ou a modificação de base de cálculo que impliquem na redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamentos diferenciados.

Regis Fernandes de Oliveira – reconhecendo a dificuldade, inclusive na seara dogmática, imposta pela amplitude e imprecisão de significação extraída do comentado instituto – adverte-nos que a conceituação do que seria renúncia de receita (em sentido amplo) não deve se esgotar no que dispõe o preceito infraconstitucional, o qual é meramente exemplificativo. Nesse sentido, afirma-nos que para fins do que dispõe a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), renúncia de receita (em sentido amplo) compreende qualquer benefício de natureza tributária que importe em tratamento fiscal diferenciado (OLIVEIRA, 2019, pp. 242; 244).

Tarefa não menos árdua é a representação do significado de benefício e de incentivo fiscal sobre o ICMS. Aplicam-se a essas expressões as mesmas dificuldades apontadas à compreensão da conceituação das renúncias de receitas (em sentido amplo), das quais, repisamos, esses institutos são espécie.

Em termos normativos (LCn. 24/197516 e Convênio ICMS/CONFAZ n. 190/201717) – de forma similar ao tratamento dispensado pela LRF às renúncias de receitas (em sentido amplo) – deparamo-nos com conceituação, extremamente, genérica e, meramente, exemplificativa sobre o que seriam benefícios e incentivos fiscais referentes ao ICMS.

Conforme Francisco Carlos Ribeiro de Almeida (ALMEIDA, 2000, p. 28):

(...), tradicionalmente, no Brasil tem-se empregado o termo “**benefício fiscal**” como sinônimo de “benefício tributário”, para designar disposições especiais à regra tributária geral. Contudo, a rigor, benefício fiscal é um termo mais abrangente, pois em economia a palavra fiscal envolve tanto questões ligadas à receita como à despesa, podendo, assim, designar não apenas os **benefícios tributários** como também os gastos diretos na forma de subsídios, subvenções, etc.

Já a expressão “**incentivo fiscal**” é conhecida como um subconjunto dos benefícios tributários. Para um benefício tributário ser também enquadrado como incentivo fiscal é preciso que seja “indutor de comportamento”, vale dizer, estimule os agentes a agir de determinada forma, objetivando a atingir um alvo econômico ou social previamente definido. (destaques no original)

Não obstante à interessante distinção apresentada, optamos por tratar esses institutos como sinônimos, pois, em verdade, o aprofundamento de suas diferenciações conceituais, de suas implicações, bem como a apreciação de suas modalidades específicas (isenções; reduções de base de cálculo ou de alíquota; créditos presumidos; remissões; anistias; dentre outras) fugiria ao escopo desta pesquisa.

Assim, é-nos suficiente a delimitação conceitual de que benefícios e incentivos tributários são instrumentos fiscais adotados sob quaisquer formas, condições ou denominações, dos quais resulta – direta ou indiretamente – a eliminação, total (exoneração) ou parcial (redução), do encargo do ICMS (SCAFF, 2018, p. 399).

Interessa-nos, em especial, a compreensão de que renúncias de receitas tributárias (seja qual for sua acepção) equivalem a despesas públicas designadas, usualmente, como gastos indiretos ou gastos tributários (tax expenditures), pois, como nos ensina Ricardo Lobo Torres, as renúncias de

¹⁶Nos termos do artigo 1º, *caput* e parágrafo único, da LC n. 24/1975 são benefícios fiscais referentes ao ICMS: isenções; reduções de base de cálculo; créditos presumidos; outros benefícios financeiro e fiscais, relacionados ao ICMS, dos quais resultem redução ou eliminação, direta ou indireta do ônus tributário.

¹⁷ Importa-nos assinalar que o § 4º, da cláusula primeira, do Convênio ICMS/CONFAZ n. 190/2017, apresenta-nos relação mais completa do que pode ser considerado como benefício fiscal no ICMS: I - isenção; II - redução da base de cálculo; III - manutenção de crédito; IV - devolução do imposto; V - crédito outorgado ou crédito presumido; VI - dedução de imposto apurado; VII - dispensa do pagamento; VIII - dilação do prazo para pagamento do imposto, inclusive o devido por substituição tributária, em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM 38/88, de 11 de outubro de 1988, e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ; IX - antecipação do prazo para apropriação do crédito do ICMS correspondente à entrada de mercadoria ou bem e ao uso de serviço previstos nos arts. 20 e 33 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996; X - financiamento do imposto; XI - crédito para investimento; XII - remissão; XIII - anistia; XIV - moratória; XV - transação; XVI - parcelamento em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM 24/75, de 5 de novembro de 1975, e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ; XVII - outro benefício ou incentivo, sob qualquer forma, condição ou denominação, do qual resulte, direta ou indiretamente, a exoneração, dispensa, redução, eliminação, total ou parcial, do ônus do imposto devido na respectiva operação ou prestação, mesmo que o cumprimento da obrigação vincule-se à realização de operação ou prestação posterior ou, ainda, a qualquer outro evento futuro.

receitas produzem os mesmos resultados econômicos das despesas públicas (TORRES, 2013, pp. 195; 314-315), ou, ainda, como nos afirma Marcus Abraham, na realidade, o efeito financeiro entre uma renúncia de receita e um gasto público é o mesmo (ABRAHAM, 2013, p. 333).

Importa-nos, particularmente, a definição de Stanley Surrey, segundo a qual os gastos tributários são disposições especiais existentes nos impostos que substituem gastos governamentais com o fim de alcançarem-se objetivos econômicos e sociais (BODIN, 2003, p. 10).

Em um Estado Fiscal como a nossa República Federativa, a tributação deve ser compreendida como meio de viabilizar a concretização de direitos fundamentais, já que todos esses direitos – necessariamente – têm custos (NABAIS, 2002, pp. s/n)¹⁸. Por conseguinte, a tributação é inafastável, pois, na verdade, é instrumento da sociedade para a consecução dos objetivos capitais que consigo mesma pactuou (PAULSEN, 2017, p. s/n)¹⁹.

Ricardo Lodi Ribeiro afirma que ao poder de tributar é inerente o poder de não tributar. No caso em estudo, a prerrogativa de renunciar receitas tributárias. Trata-se de poder, previsto na Constituição, à disposição das unidades políticas – o qual deve ser trabalhado em harmonia com os princípios federativo, republicano e democrático – para que possam implementar estratégias próprias capazes de promover o seu desenvolvimento social e econômico autossustentado (RIBEIRO, 2018, pp. 348-349).

Significa dizermos, as renúncias de receitas – compreendidas como gastos tributários – são instrumentos de viabilização dos objetivos fundamentais de nosso Estado Democrático de Direito, desde que sua instituição, em conformidade com as regras do jogo federativo, republicano e democrático, evidencie-nos mais vantagens à concretização de direitos fundamentais do que a aplicação direta das disponibilidades públicas decorrentes da tributação dispensada (VARSAÑO, 1997, p. 03).

Como já afirmamos, nem toda renúncia de receita atenderá aos preceitos constitucionais, já que nem todo benefício fiscal servirá como instrumento de combate às desigualdades sociais e regionais, ou seja, já que nem todo gasto tributário serve à concretização de direitos fundamentais.

Assim, para que a concessão de benefícios fiscais vinculados ao ICMSadira à orientação extraída de nossa Constituição, exige-se a observância de algumas condições instrumentais e substantivas, que – à luz dos princípios federativo, republicano e democrático – caracterizam essas renúncias de receitas como instrumentos a serviço do Estado e da Sociedade.

Sob esse prisma, Francisco Carlos Ribeiro de Almeida destaca que renunciar receitas é utilizar o tributo com finalidade extrafiscal, com os objetivos de: [I] incentivar o desenvolvimento de determinadas regiões;[II] desenvolver segmentos econômicos estratégicos;[III] estimular determinados comportamentos nos contribuintes (de direito ou de fato) do tributo; [IV]propiciar alívio financeiro a contribuintes (de direito ou de fato) do tributo, em função de sua capacidade contributiva ou em razão da relevância e da essencialidade do bem (total ou parcialmente) desonerado,

¹⁸ Para melhor referência: Tópico III. Os custos dos direitos, 1. Todos os direitos têm custos.

¹⁹ Para melhor referência: Capítulo I. Tributação, Direito Tributário e Tributo, 2. A Tributação como instrumento da Sociedade.

considerando-se o atendimento das necessidades mínimas dos cidadãos (ALMEIDA, 2000, pp. 23, 48-49).

Em tempo, registramos interessante ponderação formulada por Ricardo Varsano relativa à função dos benefícios fiscais como meios de atração investimentos. Para o autor, acertadamente, só faz sentido dispormos de recursos públicos (realizarmos gastos tributários) para estimularmos investimentos que gerem uma adição socioeconômica em qualquer ponto do território da unidade concedente, a qual não seria aproveitada sem a instituição do benefício fiscal, oportunizando-se, assim, vantagens que serão, pelo menos em parte, apropriadas pelos cidadãos em medida superior ao valor, por eles atribuídos, ao bem cuja provisão pública se reduziu ou deixou de existir (VARSANO, 1997, pp. 03-04).

Posto isso, para fins deste artigo, como condição substantiva, basta-nos o raciocínio exposto acima. A finalidade primordial dos benefícios fiscais é a viabilização da redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a consequente concretização de direitos fundamentais. Logo, esses gastos tributários somente se justificam quando se demonstram mais efetivos ao alcance dos objetivos constitucionais do que a aplicação direta, pelos governantes, do dinheiro público em políticas estatais com o mesmo intuito.

Em sequência, considerando-se o escopo deste artigo, destacamos as seguintes condições instrumentais como necessárias a regular concessão de benefícios fiscais sobre o ICMS:

[I] A instituição de um benefício fiscal sobre o ICMS deve ser autorizada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), observando-se as formalidades prescritas na LC n. 24/1975, conforme determina o art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF/1988.

Em apertada síntese, nossa atual Constituição reservou à LC competência para estabelecer a forma como os Estados e o DF devem deliberar sobre a concessão de benefícios fiscais relacionados ao ICMS²⁰.

A LC n. 24/1975²¹, recepcionada pela Constituição de 1988, exerce esse papel regulamentador²².

Conforme a norma complementar, os benefícios fiscais devem ser aprovados por decisões unânimes – firmadas entre os entes regionais, presentes em cada deliberação – sendo obrigatória a participação de, no mínimo, a maioria da totalidade dessas unidades federadas²³.

Uma vez aprovados os Convênios no âmbito do CONFAZ²⁴ e publicadas suas disposições no Diário Oficial da União (DOU)²⁵, o Poder Executivo de cada Estado – e do DF – deve editar

²⁰ Art. 150, § 2º, XII, “g”, da CF/1988.

²¹ Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.

²² Art. 34, § 8º, dos Atos e Disposições Constitucionais Transitórias.

²³ Art. 2º, §§ 1º e 2º, da LC n. 24/1975.

²⁴ Conforme o art. 3º, I, do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), aprovado pelo do Convênio ICMS n. 133/1997, compete ao CONFAZ promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação benefícios fiscais do ICMS.

²⁵ Art. 2º, § 3º, da LC n. 24/1975.

decreto²⁶ ratificando, ou não, os Convênios celebrados, considerando-se, esses, tacitamente ratificados, pela ausência de manifestação expressa da Unidade Federada, após o prazo de 15 (quinze dias) da publicação do respectivo acordo no DOU²⁷.

Pensamos que se trata de mecanismo voltado à cooperação e à proteção federativa, o qual busca harmonizar os interesses particulares dos entes regionais com o interesse nacional, respeitando-se a necessidade de enfrentar as nítidas, profundas e variadas desigualdades sociais e regionais existentes em nosso país.

[II] Quando autorizada a instituição da renúncia de receita sobre o ICMS, os Estados e o DF, devem integrar – ao seu ordenamento jurídico – as disposições relativas ao benefício fiscal por meio de lei específica, conforme estabelecido no art. 150, § 6º, da CF/1988.

Como já afirmamos, a tributação é meio essencial à manutenção da máquina estatal, pois, é a principal fonte de recursos públicos. Por isso, o afastamento do pagamento de tributos deve sempre se lastrear no interesse público. E não somente. Deve ser submetido ao escrutínio de quem detém a titularidade do poder para instituir o próprio tributo: o povo. Trata-se, portanto, de limitação ao poder de tributar, no qual se insere o poder de renunciar tributos.

Assim, entendemos que tal regra é homenagem aos princípios republicano e democrático, pois expressão da legalidade, bem como da necessidade de legitimação, de transparência e de controle quanto às formas de financiamento direto (tributação) e indireto (renúncia de tributação) das atividades públicas, especialmente, em respeito à separação de poderes e à soberania popular nas deliberações públicas.

[III] Uma vez incorporada à legislação do ente federado concedente, o benefício fiscal instituído deverá ser previsto na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual, observadas as formalidades prescritas na LC n. 101/2000 (LRF), conforme determinação imposta pelos arts. 163, I, e 165, §§ 2º, 6º e 9º, I, ambos, da CF/1988.

Em apertada síntese, nossa Constituição Federal reservou a Lei Complementar competências para estabelecer normas gerais sobre finanças públicas²⁸, bem como para dispor sobre a

²⁶Seguimos em relação aos decretos mencionados na LC n. 24/1975, a lição de Aliomar Baleeiro: A Constituição Federal não abriu exceção à legalidade no ICMS. Quanto à concessão de isenções e outros benefícios tributários, ela exige a edição de prévios convênios interestaduais, que também deverão ser ratificados pelas respectivas Assembleias Legislativas estaduais, nos termos a serem estabelecidos em lei complementar. Enfim, o art. 150, § 6º, da CF, é taxativo: a exigência de lei para a concessão de isenção ou outro subsídio deve ser feita sem prejuízo da observância de prévios convênios interestaduais, no ICMS. O dispositivo, na nova redação que lhe deu a Emenda Constitucional nº 03, não cria exceção à legalidade, mas impõe a obediência simultânea aos convênios e à lei estadual (COLLICCHIO, 2018, p. 89). Nesse sentido, com o devido respeito às posições divergentes, entendemos que o artigo 4º da LC n. 24/1975 somente será considerado recepcionado pela CF/1988 à luz dos princípios da separação de poderes e da soberania popular. Nesse sentido, pensamos que – para os benefícios fiscais produzirem efeitos válidos – há necessidade de que tais renúncias de receitas sejam aprovadas pelas Assembleias Legislativas Estaduais ou pela Câmara Legislativa Distrital, conforme nossa leitura sistemática dos artigos 24 (I e II, e § 1º), 32 (§ 1º), 60 (§ 4º, III), 150 (§ 6º), 155 (§ 2º, XII, “g”), 163 (I) e 165 (II, III e §§ 2º, 6º e 9º, I e II), todos, da CF/1988, bem como dos artigos 1º (§§ 1º e 2º), 4º (I, “a”, §§ 1º e 2º, V), 5º (II), 12, 14 (I e II, e §§ 1º e 2º), todos, da LC n. 101/2000.

²⁷ Art. 4º da LC n. 24/1975.

²⁸ Art. 163, I, da CF/1988.

organização e a elaboração das leis orçamentárias²⁹: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

Ainda segundo a nossa Constituição, a LDO deve versar sobre alterações na legislação tributária e orientar a elaboração da LOA³⁰, a qual deveser acompanhada de demonstrativo regionalizado referente aos efeitos dos benefícios fiscais sobre as receitas e as despesas³¹.

A LC n. 101/200032 desempenha essa missão constitucional. Em suas disposições, a LRF impõe aos Estados e ao DF a observância às regras de planejamento e transparência como pressupostos elementares da responsabilidade na gestão fiscal, inclusive no que tange às condições para a concessão de renúncias de receitas³³.

Nesse sentido, a LRF determina que as LDOs dos entes regionais, atendendo ao mandamento constitucional³⁴, disponham sobre o equilíbrio entre receitas e despesas³⁵, assim como, sejam acompanhadas de demonstrativo da estimativa do impacto das renúncias de receitas, no exercício em que iniciarem os efeitos de sua concessão ou majoração e, também, nos dois exercícios subsequentes.

Na LDO devem ainda constar a demonstração das medidas de compensação à dispensa tributária, adotadas para o mesmo período indicado anteriormente³⁶.

Seguindo a lógica constitucional³⁷, a LRF estabelece que a LOA também seja acompanhada de demonstrativo regionalizado expondo os efeitos estimados das renúncias de receitas sobre as receitas e as despesas, bem como das medidas adotadas à compensação das renúncias fiscais instituídas³⁸.

De igual maneira ao que expusemos na condição instrumental antecedente, entendemos que tais regras são decorrências lógicas dos princípios republicano e democrático. Ao menos em tese, visam dar conhecimento ao titular soberano do poder de tributar (e de renunciar ao tributo) sobre os efeitos de suas escolhas, bem como sobre as medidas compensatórias necessárias à sua implementação.

Nesse sentido, revelam salutar preocupação com o planejamento, o controle e a responsabilidade necessária no trato da gestão fiscal. Trata-se, portanto, do cuidado com a governança das finanças da coletividade, sustentada na cooperação e no controle estabelecido entre os Poderes Estatais, em atenção à separação de poderes e à soberania popular.

3. A GUERRA FISCAL E O ICMS

²⁹Art. 165, § 9º, I, da CF/1988.

³⁰Art. 165, § 2º, da CF/1988.

³¹Art. 165, § 6º, da CF/1988.

³² A LRF estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

³³Art. 1º, §§ 1º e 2º, da LRF.

³⁴Art. 165, § 2º, da CF/1988.

³⁵Art. 4º, I, "a", da LRF.

³⁶ Arts. 4º, § 2º, V, e 14, *caput*, I e II, ambos, da LRF.

³⁷ Art. 165, § 6º, da CF/1988.

³⁸Arts. 5º, II, e 14, I, ambos, da LRF.

Nesta parte da pesquisa tratamos da instituição de benefícios fiscais adstritos ao ICMS à revelia da ordem constitucional. Buscamos caracterizar – de maneira muito resumida – essa prática como fator de vulneração federativa, em especial, por se configurar vetor do desencadeamento de conflitos horizontais entre os entes subnacionais regionais.

De acordo com Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, a guerra fiscal interestadual decorre da concessão unilateral³⁹ de incentivos e benefícios da mais diversificadas naturezas, os quais não têm observado as regras – constitucionais e infraconstitucionais – que impõem a celebração, entre os Estados e o DF, de acordos específicos para concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS (PAULSEN;MELO, 2010, p. 274).

Segundo Ricardo Varsano, a dinâmica da guerra fiscal é perversa, prejudica severamente as finanças estaduais e acaba por contrariar a utilização dos benefícios fiscais como meios de desenvolvimento social e regional. No fim, com a generalização de vantagens fiscais semelhantes por quase todos os entes federativos, a guerra fiscal transforma o que seria um mecanismo de atração de investimentos (gastos tributários) em meras renúncias de arrecadação sem qualquer efeito estimulador concreto (VARSANO, 1997, pp. 02, 08, 11-12).

Nesse sentido, esse obscuro e ineficaz leilão por investimentos privados – lastreado na concessão de benefícios fiscais à margem da ordem constitucional – somente serve ao aprofundamento da guerra fiscal, cujos resultados são altamente negativos à autonomia financeira dos Estados e do DF, bem como ao equilíbrio, à harmonia e à cooperação federativa, pois, em sua consequência, produzem-se distorções na alocação de recursos (públicos e privados), erosão das bases tributárias e da arrecadação dos entes em disputa, bem como preocupante insegurança econômica e jurídica a todos os atores envolvidos (CAE, 2016, pp. 13; 19-26).

Em estudo recente, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) apontou que, desde 2014, a arrecadação bruta dos Estados – especialmente a resultante de receitas de arrecadação própria – tem crescido menos do que a inflação. E não somente. Desde 2003, observa-se que o ICMS está perdendo relevância em relação ao montante arrecadado pelos entes federados regionais. A perda de significância do ICMS não seria resultado do crescimento das demais fontes de receitas, já que a arrecadação desse tributo estadual não acompanhou o crescimento do Produto Interno Bruto (PIB). Segundo a STN, esse comportamento seria, ao menos em parte, explicado pelo acirramento da guerra fiscal, que aumentou o conjunto de renúncias fiscais concedidas pelos Estados (STN, 2018, pp. 35-36).

Outros exemplos desse cenário de autofagia federativa são evidenciados por José Eduardo Soares de Melo ao relatar que os impactos concorrenciais dos benefícios fiscais – concedidos à revelia do CONFAZ – e o tempo de tramitação das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) configuram-se fatores suficientes à produção de perigosas distorções de mercado. Na mesma linha, o autor também aponta o acirramento das disputas interestaduais, notadamente, pela adoção de

³⁹ A concessão unilateral de benefícios fiscais designa o consentimento de vantagens a contribuintes à margem da ordem constitucional-tributária, ou seja, à revelia da aquiescência dos demais entes federados regionais no âmbito do CONFAZ.

medidas de retaliação implementadas pelas unidades federadas regionais prejudicadas contra os entes federados concedentes de benefícios fiscais irregulares, como é o caso das famosas glosas de crédito⁴⁰ do ICMS (MELO, 2011, pp. 333-344).

Seguindo linha argumentativa similar, Daniel Vieira Martins e Gustavo Gama Vital de Oliveira afirmam que – não obstante a firme atuação do STF nos casos relacionados à concessão de benefícios irregulares sobre o ICMS – a competição fiscal horizontal entre os entes estaduais denota a baixa eficácia de nosso sistema de controle judicial⁴¹. Essa ineficácia produz o fenômeno apelidado de inconstitucionalidade útil, o qual garante às unidades políticas estaduais a convicção de que seus atos normativos atacados – mesmo sendo declarados inconstitucionais – tenham eficácia assegurada por tempo bastante razoável, alcançando, em tese, os fins pretendidos (MARTINS; OLIVEIRA, 2018, pp. 173-174).

Nessa perspectiva, a guerra fiscal horizontal – consequente da concessão inconstitucional de benefícios fiscais adstritos ao ICMS – revela-se grave disfunção federativa. Afasta a necessária cooperação entre as unidades regionais. Debilita as finanças públicas estaduais. Produz fortes externalidades econômicas e aguda insegurança jurídica. Enfim, nada agrega ao interesse público, pois não se coaduna aos objetivos constitucionais pactuados na decisão política fundamental na que se edificou a República Federativa do Brasil.

4. A LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017: A FACE REVELADA E A FACE OCULTA DA SOLUÇÃO NORMATIVA CONSTRUÍDA.

Nesta parte de nosso estudo, analisamos a solução legislativa construída a partir da LC n. 160/2017. Buscamos não só comentar sua face revelada, mas também sua face oculta, pela exposição das controvérsias resultantes de sua implementação.

⁴⁰ Grosso modo, a glosa de crédito do ICMS pode ser definida como a prática adotada pelo Estado destinatário de operações interestaduais de circulação com mercadorias, nas quais se glosa o aproveitamento integral do crédito de ICMS, destacado no documento fiscal, a que o contribuinte adquirente teria direito, em razão de os remetentes serem beneficiários de atos normativos que lhe possibilitam o pagamento somente parcial – na unidade federada de origem – do imposto referenciado. Como exemplo dessa prática, citamos as disposições contidas nos arts. 114-J, 114-L e 114-N, todos, do Regulamento do ICMS/PA (RICMS/PA), aprovado pelo Decreto Estadual n. 4.676/2001.

⁴¹ A partir da leitura dos textos de MELO (2011, pp. 333-344), COELHO (2018, pp. 31-41), HOLANDA (2018, pp. 15-19), e MARTINS e OLIVEIRA (2018, pp. 173-174) poderíamos explicar a baixa eficácia do sistema de controle judicial em relação aos benefícios fiscais referentes ao ICMS: [I] pelo extenso tempo médio de duração das ações de controle; [II] pelo fato de as unidades regionais questionadas, à véspera dos julgamentos das contendas constitucionais, revogarem os atos normativos atacados, visando à extinção dos processos sem a análise quanto ao seu mérito, em razão do perecimento de seu objeto; [III] pela reiterada edição de novas normas sobre benefícios fiscais adstritos ao ICMS, mesmo nos casos em que atos normativos semelhantes já tenham sido declarados incompatíveis com nosso ordenamento constitucional, inclusive quando relacionados às glosas de crédito de ICMS; [IV] a gradual mudança de posicionamento do STF que passou a aplicar efeitos *ex nunc* à suas decisões sobre a concessão de benefícios fiscais concedidos à revelia do CONFAZ; [V] a demora do STF em confirmar a PSV n. 69/2012, ainda pendente de deliberação; [VI] pela não aplicação das sanções legais aos entes federais que atuam à margem da Constituição.

A LC n. 160/2017 representa uma tentativa de viabilizar uma saída ao grave impasse político, econômico e jurídico, conseqüente da generalizada e abusiva instituição de benefícios fiscais relacionados ao ICMS, concedidos – à margem do ordenamento constitucional – por todos os entes estaduais da Federação brasileira, os quais, sistematicamente, têm sido declarados inconstitucionais pelo STF.

A ideia propulsora da iniciativa normativa foi solucionar ou, ao menos, mitigar a guerra fiscal interestadual, possibilitando uma transição aos atores envolvidos sem lhes impor maiores restrições ou conseqüências. De um lado, os Estados e o DF não sofreriam as sanções aplicáveis em decorrência do descumprimento das normas constitucionais e infraconstitucionais afrontadas. Por outro, os contribuintes não suportariam as repercussões de terem que honrar com prováveis passivos tributários, resultantes do não pagamento – total ou parcial – do ICMS incidente sobre suas operações e prestações desoneradas sem suporte normativo válido.

A LC n. 160/2017 dispõe sobre a deliberação de Convênio específico que permita aos Estados e ao DF pactuarem futura autorização para a remissão dos créditos tributários, conseqüentes de benefícios fiscais instituídos à revelia do CONFAZ. A Lei, ainda, busca possibilitar a reinstituição dessas mesmas renúncias fiscais por certo tempo.

Nesse sentido, a norma veicula dois objetos distintos. Um imediato, a regulamentação de Convênio com fins específicos. Outro mediato – e, em concreto, seu objetivo primordial – a autorização para que entes regionais perdoem créditos tributários⁴² e reestabeleçam⁴³, temporariamente, benefícios fiscais instituídos, anteriormente, sem o devido amparo constitucional e infraconstitucional.

Sendo norma de caráter, claramente, adjetivo, a LC n. 160/2017 firma uma série de condições instrumentais para a celebração do Convênio almejado⁴⁴. Entre as principais disposições veiculadas na norma, destacamos:

- [I] Regras relativas à aprovação e à ratificação do Convênio;
- [II] Condicionantes mínimas para que os entes federados sejam autorizados a reemitir créditos tributários e a reinstituir benefícios fiscais concedidos à revelia do CONFAZ;
- [III] Regras sobre prazos de fruição dos benefícios fiscais reinstituídos;
- [IV] Regras sobre limitações à competência de reinstituição e de expansão de benefícios fiscais resgatados;
- [V] Hipótese de extraterritorialidade (limitada) aplicável à extensão de outros benefícios fiscais vigentes em âmbito regional;
- [VI] Imposição de sanções, procedimentos administrativos prévios à sua aplicação e competência para o seu controle externo de natureza técnica face à responsabilidade da União quanto à aplicação das sanções cabíveis;
- [VII] Flexibilização de regras de responsabilidade pertinentes ao planejamento, ao controle e à gestão fiscal;

⁴² Art. 1º, I, da LC n. 160/2017.

⁴³ Art. 1º, II, da LC n. 160/2017.

⁴⁴ O referido Convênio foi celebrado em 15 de dezembro de 2017. Trata-se do Convênio ICMS/CONFAZ n. 190/2017, o qual não será objeto de análise neste estudo.

[VIII] Hipótese retroativa e excludente de ilicitude infracional.

A LC n. 160/2017 aplica à deliberação do Convênio, ao qual se refere, basicamente, as mesmas regras procedimentais previstas na LC n. 24/197545. Inova, fundamentalmente, quanto ao quórum para sua aprovação e sua ratificação. Passa a exigir o voto favorável de – no mínimo – 2/3 (dois terços) das unidades estaduais⁴⁶, sendo necessária a aquiescência de, pelo menos, 1/3 (um terço) dos entes federados integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do país⁴⁷.

Grosso modo, a regra objetivou flexibilizar – especificamente para este Convênio – a anterior exigência de unanimidade⁴⁸, a fim de facilitar o acordo interestadual sobre a remissão de créditos tributários e sobre a reinstituição de benefícios já concedidos à revelia do CONFAZ.

A flexibilização da regra da unanimidade, entre os entes regionais presentes à deliberação, para aprovação do objetivado acordo interestadual é um dos pontos mais sensíveis da solução legislativa construída.

Não obstante a inexistência de consenso doutrinário sobre o assunto, pensamos que a regra não comunga com o princípio federativo.

Nesse sentido, importa-nos registrar que, desde 2009, tramita no STF a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) n. 198/DF, cujo objeto nuclear reside na discussão sobre a natureza constitucional da cláusula de unanimidade exigida pela LC n.24/1975.

A ação constitucional ainda não nos apresentou seu necessário desfecho. Logo, não há como prever a posição a ser adotada pela Corte Suprema.

Contudo, podemos extrair relevante indicativo da apreciação da Manifestação exarada pela Procuradoria Geral da República (PGR) que se pronuncia pela constitucionalidade da exigência de unanimidade entre os presentes na deliberação de benefícios fiscais. Em seu Parecer⁴⁹, a PGR afirma que tal regra harmoniza-se com os preceitos democrático e federativo, revelando-se comando adequado, necessário e razoável ao enfrentamento da guerra fiscal interestadual.

A LC n. 160/2017 estabeleceu, ainda, condicionantes mínimas para que os entes federados possam ser autorizados a remitir seus créditos tributários, constituídos ou não, bem como possam reinstituir benefícios fiscais, antes concedidos ao arripio do ordenamento jurídico brasileiro.

Para tanto, exige-se que as unidades regionais publiquem, em seus respectivos diários oficiais, a relação de todos os atos normativos relativos aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, inconstitucionais, já concedidos⁵⁰.

Impõe-se, também, o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do CONFAZ, da documentação comprobatória dos respectivos atos normativos instituídos à margem constitucional, os quais, posteriormente, serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária do CONFAZ⁵¹.

⁴⁵ Arts. 1º, *caput*, e 7º, ambos, da LC n. 160/2017.

⁴⁶ Art. 2º, I, da LC n. 160/2017.

⁴⁷ Art. 2º, II, da LC n. 160/2017.

⁴⁸ Art. 2º, § 2º, da LC n. 24/1975.

⁴⁹ Parecer PGR n. 256.823/2010: ADPF n. 198/DF/2009 (PGR, 2009).

⁵⁰ Art. 3º, I, da LC n. 160/2017.

⁵¹ Art. 3º, II, da LC n. 160/2017.

No mais, os Estados e o DF ficam obrigados a manterem atualizadas as informações prestadas sobre os benefícios fiscais registrados e depositados no CONFAZ⁵².

A inobservância dessas condições preliminares implicaria impossibilidade de os entes serem autorizados a reemitir créditos ou reinstaurar benefícios, bem como produzem a revogação dos favores fiscais concedidos de maneira inconstitucional⁵³.

Nesse ponto, anotamos o salutar objetivo de identificarem-se todos os benefícios fiscais sobre o ICMS instituídos de forma arbitrária no Brasil.

Assinalamos, também, aderência ao princípio republicano, buscando-se dar transparência à questão, bem como se possibilitando-se um mais eficiente controle.

A LC n. 160/2017 – não obstante tenha facultado a revogação e a modificação restritiva dos atos concessivos⁵⁴ – fixou algumas limitações à competência para reinstaurá-los e para expandi-los.

Previu que a reinstauração de benefícios ou sua modificação não poderiam resultar em valores superiores aos já existentes antes da reinserção ou da alteração do ato concessivo⁵⁵.

Estabeleceu, ainda, a possibilidade da extensão das vantagens fiscais a outros contribuintes situados em seu território, desde que observados idênticos prazos-limites e condições para sua fruição, aqueles disponibilizados aos demais beneficiários⁵⁶.

Mas não somente.

A LC n. 160/2017 criou verdadeira hipótese de extraterritorialidade (limitada por região) aplicada à possibilidade de reinstauração de benefícios fiscais reestabelecidos.

Trata-se da regra que permite aos entes estaduais aderirem às vantagens fiscais reinstauradas por outras unidades federadas integrantes de sua região⁵⁷, enquanto ainda estiverem vigentes.

A regra possibilita, assim, aos contribuintes de um Estado o mesmo tratamento diferenciado dispensado aos demais contribuintes favorecidos em outros Estados de sua região.

Ocorre que tal possibilidade alimenta a excessiva e obscura discricionariedade outorgada aos entes federativos estaduais na concessão e na revogação de renúncias fiscais.

A falta de definição de critérios claros e objetivos para reinstauração, restrição e revogação dos benefícios fiscais já instituídos, bem como a faculdade de estenderem-se a outros contribuintes, além dos mesmos, outros benefícios fiscais, antes considerados irregulares, desde que reinstaurados e vigentes em outros Estados de sua região, não se coaduna com o princípio republicano, nem com a necessária transparência e a imprescindível impessoalidade que o assunto exige.

Perde-se, nesse sentido, a oportunidade de neutralizar e coibir eventuais iniciativas que objetivem utilizar as renúncias fiscais em detrimento do interesse público, mantendo-se aberta a porta à captura do Estado por agentes públicos e privados.

Ademais, sem a fixação de critérios claros e objetivos, a regra parece caminhar em sentido oposto à eliminação da guerra fiscal, contribuindo somente para maior intensificação da concessão

⁵² Art. 3º, § 6º, da LC n. 160/2017.

⁵³ Art. 3º, § 1º, da LC n. 160/2017.

⁵⁴ Art. 3º, § 4º, da LC n. 160/2017.

⁵⁵ Art. 3º, § 5º, da LC n. 160/2017.

⁵⁶ Art. 3º, § 7º, da LC n. 160/2017.

⁵⁷ Art. 3º, § 8º, da LC n. 160/2017.

indiscriminada de renúncias fiscais, bem como para aumentar a debilidade competitiva das empresas e para fragilizar ainda mais as já combatidas finanças estaduais.

Ademais, a LC em estudo, estabeleceu que – uma vez cumpridas todas as formalidades normativas à sua reinstituição e à sua vigência⁵⁸– os benefícios fiscais, considerando-se sua finalidade específica – fruem seus efeitos por distintos prazos-limites⁵⁹:

Quadro Demonstrativo sobre a Vigência dos Benefícios Fiscais Reinstituídos		
Fundamento Legal	Benefícios Fiscais Aplicados	Prazo-Limite
Art. 3º, § 2º, I, da LC 160/2017.	ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano.	31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio.
Art. 3º, § 2º, II, da LC 160/2017.	à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador.	31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio.
Art. 3º, § 2º, III, da LC 160/2017.	à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria.	31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio.
Art. 3º, § 2º, IV, da LC 160/2017.	às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura.	31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio.
Art. 3º, § 2º, V, da LC 160/2017.	aos demais.	31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio.

Nessa regra reside outro ponto altamente questionável da LC n. 160/2017.

A reinstituição dos benefícios fiscais, antes irregulares, não está vinculada a nenhuma contrapartida que vise, ao menos, preparar os contribuintes beneficiários à futura extinção dos favores fiscais reinstituídos.

Perde-se a oportunidade de reduzir gradativamente a dependência relativa a essas renúncias fiscais, as quais – conforme a atividade econômica desenvolvida pelos contribuintes – podem se estender por, em tese, até 15 (quinze) anos.

Nesse sentido, ao consideramos o seu sentido finalístico, a norma não nos aponta à eliminação da guerra fiscal interestadual, e sim para sua mera postergação.

A LC n. 160/2017 definiu, também, sanções a serem cominadas aos entes estaduais quando do descumprimento das disposições legais as quais estão obrigados.

Nesses casos, os Estados ou o DF ficarão impossibilitados de receber transferências voluntárias, de obter garantias, diretas ou indiretas, de outros entes federados, bem como de contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal⁶⁰.

⁵⁸Art. 3º, § 3º, da LC n. 160/2017.

⁵⁹Quadro elaborado pelos autores.

⁶⁰Art. 6º, *caput*, da LC n. 160/2017.

A regra releva-nos boa e má notícia. De positivo, firmou a aplicação de duras penalidades aos entes regionais que venham a infringir suas regras.

No mais, atribuiu, ainda, competência ao Tribunal de Contas da União (TCU) para exercer controle externo de natureza técnica sobre a aplicação, pela União Federal, das sanções previstas nesta LC61.

Todavia, estabeleceu procedimento administrativo – condicionado à representação dos Chefes dos Executivos estaduais – sob a responsabilidade do Ministro de Estado da Fazenda (hoje, da Economia), o qual terá competência para deliberar sobre a existência (ou não) de ato infracional, para fins da aplicação das sanções normativas previstas na Lei62.

Ocorre que o condicionamento da aplicação de sanções, previstas no art. 23, § 3º, I, II e III, da LRF, à hipótese de eventual representação de Governadores estaduais, não nos parece em plena conformidade com os princípios republicano e democrático.

O mesmo entendimento leva-nos à crítica da necessidade de acolhimento e reconhecimento da infração pelo Ministro de Estado da Economia.

Não há razão para restringir o poder-dever e a legitimidade de outros atores denunciarem ações contrárias ao pacto federativo.

Não há justificativa, também, para a limitação à verificação do respeito às regras republicanas da legalidade, moralidade, impessoalidade, responsabilidade, dentre outras.

Por fim, não nos parece oportuno que caiba ao Ministro da Economia decidir sobre a aplicação das sanções pertinentes aos casos concretos.

Se tal deliberação realmente devesse ser objeto de juízo político, pensamos que essa competência seria reservada ao Senado Federal⁶³, casa representativa dos Estados da Federação.

Em seguida, registramos que a LC n. 160/2017 afastou a obrigatoriedade de os entes regionais apresentarem em suas LDOs e LOAs estimativas do impacto orçamentário-financeiro sobre os benefícios fiscais reinstituídos, tanto no exercício de sua reinserção, quanto nos dois exercícios subsequentes.

De forma similar, dispensou-os, também, de apresentar as medidas de compensação relativas às receitas renunciadas⁶⁴.

E não só.

A LC n. 160/2017 criou hipótese retroativa e excludente de ilicitude infracional, já que afastou a aplicação das sanções previstas no art. 8º, I e II, da LC n. 24/1975⁶⁵, desde a data original de concessão benefício fiscal ou financeiro-fiscal instituído à revelia do CONFAZ⁶⁶.

⁶¹ Art. 6º, §§ 1º e 2º, I e II, da LC n. 160/2017.

⁶² Art. 6º, § 3º, da LC n. 160/2017.

⁶³ Art. 46 da CF/1988.

⁶⁴ Art. 4º da LC n. 160/2017.

⁶⁵ São sanções cumulativas previstas na LC n. 24/1975: (I) a nulidade do ato concessivo do benefício fiscal; (II) a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria; (III) a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido; (IV) a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente; (V) a presunção da irregularidade de contas relativas o exercício orçamentário e financeiro; (VI) a suspensão do pagamento de quotas referentes a fundos especiais e de participação.

Outra vez, a norma não leva a efeito os princípios republicano e democrático.

Ao contrário, afronta-os.

Claramente são normas incompatíveis com a desejada responsabilidade na gestão fiscal.

A regra, ainda, deseduca, pois, incentiva a falta de planejamento e controle fiscal, assim como ignora o precário quadro de debilidade e de descontrole das finanças públicas estaduais.

No mais, aparenta-nos incongruência com os arts. 165, §§ 2º e 6º, da CF/88, bem como os seus consectários lógicos, notadamente os preceitos firmados na LRF.

Por fim, pensamos que a partir vigência da LC n. 160/2017, bem como da consequente publicação e vigência do Convênio ICMS n. 190/2017, acentua-se a grave insegurança econômica e jurídica decorrente da guerra fiscal estadual, em especial, e para além das causas já argumentadas acima, pela possibilidade da declaração de sua inconstitucionalidade pelo STF, em razão da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI)n. 5.902/2018, proposta pelo Governador do Amazonas.

A ação constitucional tem como objeto a declaração de inconstitucionalidade de disposições normativas da LC n. 160/2017 e do Convênio ICMS/CONFAZ n. 190/2017.

Inequivocamente, a iniciativa reacende e acresce novos capítulos ao drama da guerra fiscal horizontal⁶⁷.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As renúncias de receitas são instrumentos fiscais relevantes à concretização de direitos fundamentais dos cidadãos. Sob a ótica de nosso sistema jurídico, os benefícios fiscais adstritos ao ICMS são meios disponibilizados pela Subconstituição Financeira, núcleo normativo fundamental de nosso Estado Fiscal, disponibilizados ao necessário enfrentamento das desigualdades sociais e regionais.

Nesse sentido, os benefícios fiscais não podem ser percebidos, meramente, como instrumentos fiscais instituídos com o fim de – direta ou indiretamente – eliminar total ou parcialmente o encargo tributário. Para que cumpram seu desiderato constitucional devem, conforme nos recomenda Stanley Surrey, ser compreendidos como disposições tributárias especiais que substituem gastos governamentais com o fim de alcançarmos objetivos econômicos e sociais.

Significa dizermos que os benefícios fiscais sobre o ICMS – compreendidos como gastos tributários – são instrumentos de viabilização dos objetivos fundamentais de nosso Estado Democrático de Direito, desde que sua instituição, em conformidade com os princípios federativo,

⁶⁶ Art. 5º da LC n. 160/2017.

⁶⁷ Importa-nos registrar que nos termos do Parecer n. 88/2019 da PGR, relativo à ADI n. 5.902/AM/2018, a Procuradoria Geral da República assentou a impossibilidade de convalidação – por Lei Complementar ou Convênio ICMS supervenientes – atos normativos concessivos de benefícios fiscais inconstitucionais. A PGR também ratificou entendimento já manifestado no bojo da ADPF n. 198/DF/2009, pelo qual pugnou pela constitucionalidade da cláusula de unanimidade prescrita na LC n. 24/1975, posicionando-se pela impossibilidade de flexibilização do quórum estabelecido na LC n. 160/2017. A PGR ainda se pronunciou pela inconstitucionalidade do afastamento das regras previstas no art. 14 da LRF (PGR, 2018).

republicano e democrático, evidencie-nos mais vantagens à concretização de direitos fundamentais do que a aplicação direta, pelos governantes, do dinheiro público em políticas estatais com o mesmo intuito.

Assim, podemos afirmar que nem toda renúncia de receita atenderá aos preceitos constitucionais, já que nem todo benefício fiscal servirá como instrumento de combate às desigualdades sociais e regionais, ou seja, nem todo gasto tributário servirá à concretização de direitos fundamentais.

E não somente.

A utilização arbitrária, abusiva e desconectada de suas funções constitucionais, transforma os benefícios fiscais em poderosas armas de uma trágica luta onde não haverá vencedores: a guerra fiscal interestadual.

Trata-se de grave disfunção federativa, pois embaraça a necessária cooperação entre as unidades regionais, debilita as finanças públicas estaduais, produz fortes externalidades econômicas e aguda insegurança jurídica, frustrando, assim, a decisão política fundamental em que se edificou a República Federativa brasileira.

Infelizmente, trata-se de uma realidade nacional.

Buscando superar esse alarmante quadro, recentemente foi aprovada a LC n. 160/2017. Seu objetivo primordial era possibilitar a eliminação ou, ao menos, a mitigação da odiosa guerra fiscal horizontal. Contudo, a solução normativa construída – não obstante apresente-nos arranjos positivos – parece-nos, em linhas gerais, impotente a dirimir os conflitos federativos consequentes da utilização de benefícios fiscais à margem da ordem constitucional e infraconstitucional.

Em verdade, o conjunto de suas disposições, leva-nos a imaginar o recrudescimento do problema.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Financeiro Brasileiro. 2ª Edição. Rio de Janeiro/RJ: Elsevier, 2013.

ALMEIDA, Francisco Ribeiro Carlos de. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. Revista do Tribunal de Contas da União, V. 31, N. 84, Abr-Jun/2000, pp. 19-62. Brasília/DF: TCU, 2000.

BORDIN, Luís Carlos Vitali. ICMS: Gastos tributários e Receita Potencial. VIII Prêmio de Monografias do Tesouro Nacional. Brasília/DF: STN, 2003.

BRASIL, Constituição Federal de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acessado em: 04/05/2019.

BRASIL, Lei Complementar n. 101/2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acessado em: 04/05/2019.

BRASIL, Lei Complementar n. 160/2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm. Acessado em: 04/05/2019.

BRASIL, Lei Complementar n. 24/1975. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm. Acessado em: 04/05/2019.

CADE, Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Consulta n. 38/1999. Disponível em: <http://www.institutosarlo.com.br/pdfs-novos/6.%20Parecer%20CADE%20Consulta%20Guerra%20Fiscal%20e%20Concorr%C3%Aancia.pdf>. Acessado em: 04/05/2019.

CAE, Comissão de Assuntos Econômicos. Os impactos dos benefícios de ICMS concedidos unilateralmente pelos Estados. Relatório de Avaliação de Políticas Públicas da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal. Brasília/DF: Senado, 2016.

CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito. 3ª Edição. Lisboa/PT: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012.

CARVALHO, Osvaldo Santos de; MARTINELLI, Luís Fernando dos Santos. A Lei Complementar Nº 160/2017 e seus reflexos nas Administrações Tributárias Estaduais: Será mesmo o fim da Guerra Fiscal? Instituto Brasileiro de Estudos Tributários: Racionalização do Sistema Tributário. Jun/2018, pp. 945-963. São Paulo/SP: IBET, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª Edição. São Paulo/SP: Saraiva, 2011.

CATARINO, João Ricardo; ABRAHAM, Marcus. O Federalismo Fiscal no Brasil e na União Europeia. Revista Estudos Institucionais, Volume 4, N. 1, Jan-Jun/2018, pp. 186-210. Rio de Janeiro/RJ: UFRJ, 2018.

COELHO, Diogo Lins Barbosa. A Lei Complementar N. 160/2017 e a Guerra Fiscal do ICMS. Dissertação de Mestrado. Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Brasília/DF: IDP, 2018.

COLLICCHIO, Fernanda Terra de Castro. A segurança jurídica na remissão disposta na Lei Complementar nº 160/2017 como solução da guerra fiscal entre os Estados no âmbito do ICMS. Dissertação de Mestrado Profissional. Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV). São Paulo/SP: FGV, 2018.

CONFAZ, Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS n. 190/2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17. Acessado em: 04/05/2019.

DARÓS, Leandro Luís. Jogos não cooperativos e a política de incentivos fiscais à importação por governos estaduais: uma análise sobre o enfoque do equilíbrio de Nash. Coletânea de Monografias: Trabalhos técnicos na área de tributação, Volume I. Florianópolis/SC: SINDIFISCO/SC, 2017.

HOLANDA, Guilherme Alcântara Buarque de. As problemáticas do federalismo e as novas tentativas de mitigar a guerra fiscal no país: Lei Complementar 160/17 e Convênio ICMS 190/17. Monografia. Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal Fluminense (UFF). Rio de Janeiro/RJ: UFF, 2018.

MARTINS, Daniel Vieira; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Competição Tributária ou Guerra Fiscal: Do plano internacional à Lei Complementar N° 160/2017. Revista Estudos Institucionais, Volume 4, N. 1, Jan-Jun/2018, pp. 158-185. Rio de Janeiro/RJ: UFRJ, 2018.

MELO, José Eduardo Soares de. O ICMS, os benefícios fiscais concedidos unilateralmente por certos Estados, as medidas de defesa judicial e extrajudicial adotadas por outros Estados e consequências para os contribuintes. Grandes Questões Atuais no Direito Tributário. São Paulo/SP: Dialética, 2011.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. Revista da Advocacia Geral da União, Ano 01, N. 01, Mar-Jun/2002. Brasília/DF: AGU, 2002.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. 8ª Edição. São Paulo/SP: Malheiros, 2019.

PARÁ. Decreto Estadual n. 4.676/2001. Regulamento do ICMS/PA. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001_04676.pdf. Acessado em: 04/05/2019.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. Livro Digital. 8ª Edição. São Paulo/SP: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. Porto Alegre/RS: Livraria do Advogado, 2010.

PGR. Procuradoria Geral da República. Parecer PGR n. 256823/2010: ADPF n. 198/DF/2009. Brasília/DF: PGR, 2010.

PGR. Procuradoria Geral da República. Parecer PGR n. 88/2019: ADI n. 5.902/AM/2018. Brasília/DF: PGR, 2019.

PUREZA, Maria Emília Miranda. Disciplinamento das renúncias de receitas federais inconsistências no controle dos gastos tributários. Cadernos Associação dos Consultores Legislativos de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados, V. 08, N. 29, Mai-Ago/2006, pp. 41-74. Brasília/DF: ASLEGIS, 2006.

IBEIRO, Ricardo Lodi. Do federalismo dualista ao federalismo de cooperação: a evolução dos modelos de estado e a repartição do poder de tributar. Revista Interdisciplinar de Direito da Faculdade de Direito de Valença, Volume 16, n. 1, Jan-Jun/2018, pp. 335-362. Valença/RJ: FDV, 2018.

SCAFF, Fernando, Facury. Orçamento Republicano e Liberdade Igual: Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte/MG: Fórum, 2018.

STF, Supremo Tribunal Federal. Processos: ADI, ADC, ADO e ADPF. Disponíveis em: <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/pesquisarPeticaoInicial.asp>. Acessadas em: 04/05/2019.

STN, Secretaria do Tesouro Nacional. Exposição da União à insolvência dos Entes Subnacionais. Texto para Discussão. Brasília/DF: STN, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 19ª Edição. Rio de Janeiro/RJ: Renovar, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, Volume I – Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal. Rio de Janeiro/RJ: Renovar, 2009.

VARSANO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. Texto para Discussão, N. 500, do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Rio de Janeiro/RJ: IPEA, 1997.