



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**GUSTAVO MOREIRA MESQUITA**

**A IMPOSSIBILIDADE DE CONDICIONAR A FRUIÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS  
PREVIAMENTE CONCEDIDOS AO RECOLHIMENTO PARA FUNDOS CRIADOS  
COM BASE NO CONVÊNIO ICMS 42/2016**

**FORTALEZA**

**2023**

GUSTAVO MOREIRA MESQUITA

A IMPOSSIBILIDADE DE CONDICIONAR A FRUIÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS  
PREVIAMENTE CONCEDIDOS AO RECOLHIMENTO PARA FUNDOS CRIADOS COM  
BASE NO CONVÊNIO ICMS 42/2016

Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito. Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

FORTALEZA

2023

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Sistema de Bibliotecas  
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

M544i Mesquita, Gustavo Moreira.  
A IMPOSSIBILIDADE DE CONDICIONAR A FRUIÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS  
PREVIAMENTE CONCEDIDOS AO RECOLHIMENTO PARA FUNDOS CRIADOS COM BASE NO  
CONVÊNIO ICMS 42/2016 / Gustavo Moreira Mesquita. – 2023.  
55 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito,  
Curso de Direito, Fortaleza, 2023.

Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

1. Direito Tributário. 2. Benefícios fiscais. 3. FEEF. 4. Convênio ICMS 42/2016. 5. ICMS. I. Título.  
CDD 340

---

GUSTAVO MOREIRA MESQUITA

A IMPOSSIBILIDADE DE CONDICIONAR A FRUIÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS  
PREVIAMENTE CONCEDIDOS AO RECOLHIMENTO PARA FUNDOS CRIADOS COM  
BASE NO CONVÊNIO ICMS 42/2016

Monografia apresentada à Coordenação do  
Curso de Graduação em Direito da  
Universidade Federal do Ceará, como requisito  
parcial à obtenção do título de Bacharel em  
Direito. Área de concentração: Direito  
Tributário.

Aprovada em: \_\_\_ / \_\_\_ / \_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Me. Lucas Antunes Santos  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Me. Letícia Vasconcelos Paraíso  
Universidade Christus (UNICHRISTUS)

Ao meu avô Nery.

Aos meus pais, Nerizete e Claudio.

## AGRADECIMENTOS

Antes de iniciar os agradecimentos me sinto na obrigação de registrar a felicidade que tenho em lembrar da quantidade de pessoas que, de diversas formas, me permitiram chegar onde cheguei.

Em razão do espaço limitado, somente poderei citar nominalmente algumas das várias pessoas que estão em minha vida. Me utilizo da frase “estão em minha vida” de forma proposital e consciente, pois considero que até mesmo as que já partiram permanecem vivas em minha memória, em meu coração e em quem me tornei.

Inicialmente, agradeço a Deus e à minha família, minha base sem a qual nada seria possível. Agradeço à minha mãe Nerizete por todo o amor, carinho e dedicação. Não sei o que seria de mim sem seus conselhos, seu apoio e sua sabedoria

O seu incansável esforço para me dar as oportunidades e ferramentas necessárias para a realização dos meus sonhos foi o que possibilitou tudo isto. Devo tudo à senhora, mãe. Espero corresponder com

Ao meu pai Claudio, uma inspiração de caráter, bondade e leveza. Sou para sempre grato por ter o senhor em minha vida. Obrigado por todo o apoio e encorajamento ao longo da minha jornada.

Ao meu avô Nery, meu maior ídolo e modelo, um dos maiores responsáveis por tudo que sou e almejo ser. O senhor, apesar da vida cheia de desafios, só soube dar amor aos seus netos. Agradeço por ter me incentivado desde minha mais tenra infância a seguir no caminho dos estudos.

Sei que o senhor está nos observando, provavelmente orgulhoso e com a sensação de cumprido ao ver que uma de suas netas é médica formada na Universidade Estadual do Ceará e que seu neto está se formando em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Essas conquistas são suas.

À minha avó Beatriz, exemplo de amor e cuidado com a família. A senhora foi fundamental não apenas na criação de minha mãe e meu tio, mas também na minha. A senhora será para sempre minha segunda mãe.

Às minhas primas Maria Beatriz e Ana Lourdes, por todo o carinho, incentivo e interesse. Saibam que tenho em vocês exemplos de dedicação, inteligência e comprometimento.

Aos meus amigos do Colégio Farias Brito: Ana Clarice, Gabriella Costa, Karen Carvalho, Paola Diógenes, Pedro Ernesto e Yuri Andrade, pessoas que tem me acompanhado já há alguns anos e que espero levar para o resto da vida. O apoio de vocês é essencial.

Aos meus amigos da faculdade: Lara Vainstok, Leon Aragão, Jônatas Alexandre, João Pedro, Izmir de Abreu, Paulo Juan, Gustavo Ítalo, Beatriz Diniz, Beatriz Medeiros e Liandra Thais, vocês tornaram a caminhada mais rica, divertida e fácil.

Agradeço aos sócios da Machado Sociedade de Advogados, Dr. Schubet Machado, Dra. Maria José e Dr. Hugo Segundo, por terem me oportunizado minha primeira oportunidade de estágio. Foi o enriquecedor e inesquecível início de minha jornada profissional.

Não posso esquecer de agradecer à toda a equipe da Machado, em especial: Flávia Brito, por ter me selecionado e por ter sido minha primeira chefe, Leia, Eliene, Alessandra, Aparecida e Welisson. Vocês fazem os dias ficarem mais leves e felizes.

Também deixo meus agradecimentos às advogadas: Dra. Nivanda Vasconcelos, Dra. Lara Machado e Dra. Mariana Karbage, com as quais muito aprendi.

Ao Dr. Alexandre Linhares e ao Dr. Gustavo Bevilaqua, advogados e pessoas exemplares, sócios de R. Amaral, Huland, Castro Alves, Linhares & Barros Leal Advogados, escritório que considero minha segunda casa e que me proporciona inestimáveis aprendizados e experiências, contribuindo para minha evolução profissional e pessoal. Não tenho palavras para descrever o quanto sou grato por tudo que este escritório me possibilitou. Meus sinceros agradecimentos.

Ao Dr. Victor Valença, meu gestor. Obrigado por todo o conhecimento e por todas as oportunidades que me foram confiadas, me esforcei para estar à altura dos desafios. Saiba que tenho em você um exemplo de profissional de excelência e de um apaixonado pelo estudo do Direito Tributário.

À Letícia Paraíso, a quem devo grande parte do que conquistei na minha trajetória profissional. Serei sempre grato por tudo que você me ensinou, por todo o suporte e por todos os conselhos. Você é um exemplo do que é uma pessoa genuinamente boa.

A todos os amigos que fiz em R. Amaral, pessoas com as quais aprendo muito e sou muito feliz em conhecer, em especial aos membros do Contencioso Tributário, equipe da qual sou grato por fazer parte. Vocês não apenas suavizam a intensidade do cotidiano como também me ensinam valiosas lições de vida.

Ao Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo, não apenas por ser meu orientador, mas também por ser a razão pela qual me interessei pelo Direito Tributário. Foi por meio do

vosso trabalho que primeiro tive contato com esta apaixonante área. Seus ensinamentos ao longo da faculdade, seja por meio de disciplinas lecionadas ou de livros, muito me enriqueceu. Muito obrigado por tudo.

Ao Doutorando Lucas Antunes Santos, por ter gentilmente aceitado o convite para fazer parte da banca examinadora.

Por fim, a todos os que acabaram por não ser mencionados, em especial os professores que tive ao longo da vida, formais ou não. Minha gratidão.



“O poder de tributar envolve o poder de destruir.” (JOHN MARSHALL).

## RESUMO

Este trabalho busca abordar a complexa interação entre tributação, sistema tributário e incentivos fiscais no contexto brasileiro. Inicia-se com uma análise conceitual do tributo, explorando suas funções fiscal, extrafiscal e parafiscal. Em seguida, são discutidos os princípios do direito tributário, com destaque para o princípio da segurança jurídica. A pesquisa avança para examinar os incentivos fiscais, detalhando diferentes modalidades, como redução de alíquota, crédito presumido, isenção e anistia, ilustrando com o Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco (PRODEPE). O Convênio ICMS 42/2016 é analisado, focando nas normas do CONFAZ e nas controvérsias sobre sua aplicação, especialmente quanto à vedação de vinculação de receitas e desrespeito à não-cumulatividade do ICMS. Por fim, são explorados os benefícios concedidos antes da instituição do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF) à luz do artigo 178 do CTN e da Súmula 544 do STF. Conclui-se pela impossibilidade de condicionar a fruição destes benefícios, previamente concedidos, ao recolhimento para o FEEF.

**Palavras-chave:** ICMS; Benefícios fiscais; FEEF; Convênio ICMS 42/2016.

## ABSTRACT

This paper addresses the complex interaction between taxation, the tax system, and fiscal incentives in the Brazilian context. It begins with a conceptual analysis of the tax, exploring its fiscal, extrafiscal, and parafiscal functions. Next, the principles of tax law are discussed, with a focus on the principle of legal certainty. The research progresses to examine fiscal incentives, detailing different modalities such as reduced rates, presumptive or granted credits, exemption, and amnesty, illustrated with the Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco (PRODEPE). The Convênio ICMS 42/2016 is analyzed, focusing on the norms of CONFAZ and controversies regarding its application, especially concerning the prohibition of revenue linkage and non-compliance with the non-cumulativity of ICMS. Finally, benefits granted before the establishment of the Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF) are explored in light of Article 178 of the CTN and STF's Summary 544. It is concluded that it is not possible to condition the enjoyment of these benefits, previously granted, on payment to the FEEF.

**Keywords:** Taxation; Fiscal Incentives; FEEF; Convênio ICMS 42/2016.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>14</b>
<b>2</b>	<b>TRIBUTAÇÃO, SISTEMA TRIBUTÁRIO E INCENTIVOS FISCAIS.....</b>	<b>15</b>
<b>2.1</b>	<b>Conceito de tributo.....</b>	<b>15</b>
<b>2.1.1</b>	<i>Função fiscal, extrafiscal e parafiscal.....</i>	<i>17</i>
<b>2.2</b>	<b>PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>18</b>
<b>2.2.1</b>	<i>O princípio da segurança jurídica.....</i>	<i>19</i>
<b>2.3</b>	<b>INCENTIVOS FISCAIS.....</b>	<b>22</b>
<b>2.3.1</b>	<i>O significado de incentivos fiscais.....</i>	<i>22</i>
<b>2.3.1.1</b>	<i>Redução de alíquota e redução de base de cálculo.....</i>	<i>25</i>
<b>2.3.1.2</b>	<i>Crédito presumido ou outorgado.....</i>	<i>30</i>
<b>2.3.1.3</b>	<i>Isenção.....</i>	<i>31</i>
<b>2.3.1.4</b>	<i>Anistia.....</i>	<i>34</i>
<b>2.3.2</b>	<i>Exemplo de benefício fiscal: O Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco (PRODEPE).....</i>	<i>35</i>
<b>3</b>	<b>CONVÊNIO ICMS 42/2016.....</b>	<b>37</b>
<b>3.1</b>	<b>O CONFAZ.....</b>	<b>37</b>
<b>3.1.1</b>	<i>As normas criadas pelo CONFAZ.....</i>	<i>39</i>
<b>3.2</b>	<b>AS DISCUSSÕES ACERCA DO CONVÊNIO ICMS 42/2016.....</b>	<b>40</b>
<b>3.2.1</b>	<i>Vedação de vinculação da receita de imposto à fundo específico.....</i>	<i>41</i>
<b>3.2.2</b>	<i>Desrespeito à não-cumulatividade do ICMS.....</i>	<i>45</i>
<b>4</b>	<b>BENEFÍCIOS CONCEDIDOS ANTES DA INSTITUIÇÃO DO FEEF: ART 178 DO CTN E SÚMULA 544 DO STF .....</b>	<b>48</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>54</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>56</b>



## 1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é complexo e dinâmico. A carga tributária, das mais altas do mundo, acaba sendo um dos pontos que mais influenciam as condutas de pessoas e empresas. No âmbito desse sistema, os incentivos fiscais desempenham um papel crucial, buscando promover o desenvolvimento econômico, regional e setorial, por meio de benefícios concedidos às empresas. O presente trabalho se propõe a explorar um pouco da relação entre tributação e incentivos fiscais, com especial atenção ao Convênio ICMS 42/2016 e seus reflexos, que trouxeram significativas mudanças na concessão e fruição desses benefícios.

Iniciaremos nosso percurso analisando o conceito de tributo, compreendendo suas funções fiscal, extrafiscal e parafiscal, e explorando alguns dos princípios que norteiam o Direito Tributário. Em seguida, adentraremos o universo dos incentivos fiscais, analisando suas diferentes formas, como redução de alíquota, crédito presumido, isenção e anistia. Utilizando o Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco (PRODEPE) como exemplo, examinaremos de que maneira esses benefícios são aplicados na prática.

Partiremos então para uma análise do Convênio ICMS 42/2016, examinando o papel do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) na criação de normas que impactam diretamente a concessão de incentivos fiscais pelos Estados. Avaliaremos as discussões em torno desse convênio, como em relação à vedação de vinculação da receita de imposto a fundo específico e ao possível desrespeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, e comentaremos um pouco acerca da recente decisão de mérito na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.635, que decidiu pela constitucionalidade do FEEF do Estado do Rio de Janeiro.

No quinto capítulo, abordaremos a questão dos benefícios por prazo determinado e sob condição concedidos antes da instituição de Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF), confrontando essa prática com o artigo 178 do Código Tributário Nacional e a Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal (STF).

Ao final, nossas reflexões culminarão em uma conclusão que busca sintetizar as principais questões abordadas, fornecendo uma visão panorâmica e crítica sobre a interação entre tributação, incentivos fiscais e o Convênio ICMS 42/2016, de modo a se determinar pela possibilidade, ou não, de se condicionar a fruição de benefícios fiscais a recolhimento para o FEEF.

Para tanto, será utilizada metodologia bibliográfica e documental, baseando-se, principalmente, em obras doutrinárias, legislações, trabalhos científicos e jurisprudências.

## **2 TRIBUTAÇÃO, SISTEMA TRIBUTÁRIO E INCENTIVOS FISCAIS**

Os incentivos fiscais são ferramentas utilizadas por entes públicos para criar condições que tornem a mais provável que uma certa conduta seja tomada pelos particulares, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas. Em outras palavras, as diferentes modalidades de incentivos fiscais costumam ter uma função em comum, a redução do ônus tributário de contribuintes de modo a que estes se sintam mais inclinados a realizarem ações específicas.

Um caso muito recorrente é o de empresas que se instalam em regiões brasileiras distantes dos tradicionais polos de produção e consumo para produzir usufruindo de incentivos fiscais. Essa operação muitas vezes só é viável em função dos incentivos que reduzem a grande carga tributária brasileira.

Em contrapartida, além de existirem requisitos a serem preenchidos pelos contribuintes que pleiteiam os incentivos, como a realização de investimentos específicos, as localidades nas quais os empreendimentos são instalados recebem vários benefícios como incremento da atividade comercial, geração de emprego e aumento na arrecadação.

Portanto, os incentivos fiscais não são favores concedidos aos particulares pelo Estado, mas verdadeiros indutores de comportamento, parte das técnicas utilizadas para cumprir objetivos, previstos na Constituição, dos entes públicos.

Antes de maiores análises acerca do conceito de incentivo fiscal, objetivando uma melhor compreensão da questão, se faz necessário uma análise do contexto ao qual ele está intimamente ligado. Dessa forma, é imprescindível um estudo do tributo e do sistema tributário brasileiro.

### **2.1 CONCEITO DE TRIBUTO**

Na medida em que a figura do Estado foi sofrendo transformações, ganhando mais alcance e se responsabilizando pela prestação de mais serviços ao longo dos séculos, foi preciso obter um volume maior de receitas. Se antes boa parte do financiamento vinha de propriedades do monarca ou de atividades econômicas praticadas diretamente pelo ente público, agora a extração de parte da riqueza gerada nas relações entre particulares se mostrava a cada vez mais importante. Surgiu então o tributo, que passou a ter o papel de principal financiador das despesas do Estado, servindo como viabilizador das políticas públicas.

Foi por conta desta relevância que os detentores do poder político passaram a cometer diversos abusos contra os cidadãos objetivando maior arrecadação. Após muita luta e por meio de tentativa e erro, a relação entre Estado e particulares deixou de ser uma relação de poder para se tornar uma relação jurídica, surgindo limitações ao poder de tributar instituídas por uma série de normas, as quais devem ser seguidas por ambos os polos envolvidos.

O disciplinamento da tributação é questão tão crítica para um país que o constituinte de 1988 optou por tratar de maneira profunda, deixando grande parte da estrutura do sistema nacional já na própria Constituição, realidade que não se mostra tão comum em outros países. Nossa CF trata de tributação em diversos pontos, indo desde a concessão da competência para instituir tributos passando pelos requisitos para a instituição das obrigações até as limitações ao poder tributante do ente público. Uma das determinações feitas pela carta é a do artigo 146, que estabelece que, dentre outras questões, o conceito de tributo será tratado por lei complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

No Brasil, o conceito de tributo é determinado pelo Código Tributário Nacional de 1966 que, apesar de não ser, foi recepcionado pela Constituição como lei complementar. O CTN traz a seguinte definição em seu artigo 3º:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Posto de outra forma, o tributo é toda prestação na qual a vontade do sujeito passivo não é relevante para que ela surja, que precisa ser paga em dinheiro ou com algo que possua valor monetário, que não seja uma multa, que foi instituída por lei e que é cobrada por atividade administrativa que siga o que está determinado em lei. Existem 5 espécies de tributos, imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições.

Cada uma das espécies possui suas particularidades, mas todas possuem em comum o objetivo de arrecadar. No entanto, em que pese o principal objetivo das obrigações tributárias seja o de obter recursos financeiros para arcar com a manutenção do Estado,



existem, em maior e menor grau a depender da situação, outros objetivos quando se trata da tributação.

### ***2.1.1 Função fiscal, extrafiscal e parafiscal***

Quando se institui um tributo com o objetivo de arrecadar dinheiro para sustentar os gastos estatais, se está diante da função fiscal do tributo. A função fiscal está presente em todas as obrigações tributárias, já que esta consiste, por consequência do conceito de tributo, em prestação pecuniária. Ou seja, moeda será paga pelo contribuinte ao Estado.

Ocorre que os tributos também possuem outros efeitos, eles influenciam comportamentos. É inegável que a questão financeira possui grande peso nas decisões que são tomadas não apenas por indivíduos em suas vidas particulares, mas também por empresas. Não é diferente quando o assunto é tributação. O montante do tributo que será devido caso seja praticada a hipótese de incidência é levado em consideração. Com isso, aumentar a carga tributária sobre um produto poderá fazer com que menos pessoas o comprem.

Esse efeito é chamado de extrafiscal e é utilizado quando o estado deseja incentivar ou não uma conduta. É o caso de majorar um tributo de um produto nocivo à saúde, como o cigarro com o objetivo de que menos pessoas fumem ou de diminuir a carga tributária de itens essenciais para facilitar sua aquisição por pessoas de menor poder aquisitivo.

Em outras palavras, a extrafiscalidade é a utilização do tributo com o intuito de se obter efeitos econômicos e sociais. Dessa forma, a intenção com a instituição do tributo vai além da mera obtenção de recursos financeiros. O tributo, então, é utilizado tanto para facilitar uma situação, onerando-a menos com tributação, quanto para coibi-la, caso em que se realiza uma cobrança em proporção maior do que as dos outros tipos de situação. Sobre a questão, Geraldo Ataliba<sup>1</sup> faz a seguinte análise:

Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados. [...] É lícito recorrer aos tributos com o intuito de atuar diretamente sobre os comportamentos sociais e econômicos dos contribuintes, seja fomentando posicionamento ou inibindo certos procedimentos. Dá-se tal fenômeno (extrafiscalidade) por intermédio de normas que, ao preverem uma tributação, possuem em seu bojo, uma técnica de intervenção ou conformação social por via fiscal. São os tributos extrafiscais, que podem ser traduzidos em agravamentos ou benefícios fiscais dirigidos ao implemento e estímulo de certas condutas.

---

<sup>1</sup> ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. Revista de Direito Público, v. 23, n. 93, 1990. p. 233.

Por fim, existe a função para-fiscal, voltada ao financiamento de entidades que não são o Estado, mas possuem atuação relacionada com objetivos estatais. São atividades paralelas aos serviços públicos prestados.

As funções não aparecem de forma separada. Pelo contrário, se mostram em conjunto em um mesmo tributo. Um imposto, mesmo que instituído com objetivo majoritariamente extrafiscal, ainda irá arrecadar. Sobre a questão, Alfredo Augusto Becker<sup>2</sup> afirma o seguinte:

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo

Com isso, fica evidente que tributos são capazes de não apenas influenciar, mas de definir condutas e tomadas de decisão, e fazem isto ao mesmo tempo em que arrecadam recursos financeiros. Portanto, uma vez que os tributos possuem efeitos tão significativos e são cobrados por seres humanos, que tendem a abusar do poder que lhes é conferido, foram criadas limitações ao poder de tributar. Parte essencial do sistema de prevenção de excessos são os princípios.

## 2.2 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Por meio de um processo histórico de tentativa e erro, alguns valores foram eleitos pela sociedade ao se perceber que sua observância levava à uma tributação mais justa, diminuindo a discrepância de poder entre os atores envolvidos na relação tributária. Os princípios são norteadores de toda a cadeia de construção e aplicação da tributação, uma vez que devem ser respeitados desde a criação da regra tributária pelos legisladores, passando pela aplicação por parte da administração fiscal, até o julgamento dos litígios surgidos. Luis Eduardo Schoueri<sup>3</sup> preleciona:

No Direito e, especialmente, no Direito Tributário, os princípios surgem ainda com mais vigor, já que não são apenas fruto de pesquisa do cientista, mas objeto da atividade do legislador. Do emaranhado de normas editadas pelos mais diversos escalões, extraem-se normas que se prestam para indicar valores do ordenamento,

---

<sup>2</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 4. ed. São Paulo. Noeses, 2007. p. 623.

<sup>3</sup> SCHOUERI, Luis E. Direito tributário. São Paulo. Editora Saraiva, 2023. p. 283.

positivados e que servem de vetores para o conhecimento do Direito Tributário. São elas os princípios jurídicos, valores cuja importância é reconhecida pelo legislador, inclusive o legislador constituinte, e cuja observância espera-se tanto do próprio legislador como do aplicador da norma tributária.

Por vezes, esses princípios são expressos pelo próprio legislador. Em matéria tributária, a Constituição Federal apresenta os “princípios gerais”, a partir do art. 145. Outras vezes, os princípios não são expressos, mas decorrem de uma leitura atenta dos textos legais. Por exemplo, o princípio da segurança jurídica não se encontra expresso em texto algum, mas, quando se estuda o tema da prescrição e decadência, vale-se daquele princípio para explicar a razão por que um tributo, embora devido, pode se tornar inexigível com o passar do tempo.

Os princípios estão presentes na Constituição, que os traz de maneira esparsa. Alguns possuem previsão expressa, já outros são extraídos de forma reflexa após uma análise mais aprofundada de certos pontos. Leandro Paulsen faz a seguinte observação:

A Constituição Federal não traz um rol de princípios em matéria tributária. É preciso identificá-los aqui e acolá no texto constitucional. Podemos arrolar os seguintes princípios gerais de direito tributário: princípios da capacidade contributiva (graduação dos tributos conforme as possibilidades de cada um, sem incorrer na tributação do mínimo vital, de um lado, tampouco em confisco, de outro), da capacidade de colaboração (a instituição de deveres de colaboração ao contribuinte e a terceiros conforme esteja ao seu alcance), da isonomia (não estabelecimento de diferenças em matéria tributária sem razão suficiente embasada no critério da capacidade contributiva ou na efetiva e justificável utilização extrafiscal do tributo), da segurança jurídica (principalmente como garantia de certeza do direito, servido pelas regras da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade) e da praticabilidade da tributação.

Em que pese existir um número considerável de princípios tributários, por conta do objetivo delimitado do presente trabalho, vamos nos ater a apenas um destes princípios, o da segurança jurídica. A sua melhor compreensão será importante para o desenvolvimento de pontos que serão expostos em momento posterior.

### ***2.2.1 O princípio da segurança jurídica***

O princípio da segurança jurídica é um dos que não estão previstos na Constituição de forma expressa, mas é evidente sua existência quando se analisa por completo do diploma. Regina Helena Costa<sup>4</sup> faz a seguinte explicação:

A Constituição da República proclama que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (...)” (art. 5º, caput). Da exata compreensão desse comando constitucional extrai-se que a segurança jurídica, valor maior do

---

<sup>4</sup> COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo. Editora Saraiva, 2022. p. 91

ordenamento, constitui tanto um direito fundamental quanto uma garantia do exercício de outros direitos fundamentais. Geraldo Ataliba pontua ser a segurança jurídica a essência do próprio Direito. Constitui, mesmo, decorrência do próprio Estado Democrático de Direito e se estriba nos postulados da certeza e da igualdade. Esse princípio compreende as seguintes ideias: 1) a existência de instituições estatais dotadas de poder e garantias, assim como sujeitas ao princípio da legalidade; 2) a confiança nos atos do Poder Público, que deverão reger-se pela boa-fé e pela razoabilidade; 3) a estabilidade das relações jurídicas, manifestada na durabilidade das normas, na anterioridade das leis em relação aos fatos sobre os quais incidem e na conservação de direitos em face da lei nova; 4) a previsibilidade dos comportamentos, tanto os que devem ser seguidos como os que devem ser suportados; e 5) a igualdade na lei e perante a lei, inclusive com soluções isonômicas para situações idênticas ou próximas. Na seara da tributação, a segurança jurídica expressa-se, especialmente, pelas noções de legalidade, formal e material (arts. 5º e 150, I, CR), de isonomia e pelo caráter vinculado da atividade administrativa de cobrança do tributo (arts. 3º e 142, CTN).

O referido princípio é uma consequência direta do princípio do Estado de direito. Inclusive, a própria Constituição, em seu preâmbulo, expõe que possui como objetivo a instituição de um Estado Democrático destinado a assegurar, dentre outras coisas, a segurança. Leandro Paulsen<sup>5</sup> define o que seria segurança:

Segurança é a qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo em que se pode ter confiança, convicção. O Estado de direito constitui, por si só, uma referência de segurança. Esta se revela com detalhamento, ademais, em inúmeros dispositivos constitucionais, especialmente em garantias que visam proteger, acautelar, garantir, livrar de risco e assegurar, prover certeza e confiança, resguardando as pessoas do arbítrio. A garantia e a determinação de promoção da segurança revelam-se no plano deontológico (“dever ser”), implicitamente, como princípio da segurança jurídica.

O citado autor segue discorrendo sobre o assunto, momento no qual identifica conteúdo normativo no princípio em análise. Segundo ele, a segurança jurídica seria orientada pela certeza do direito, que trataria da observância o direito vigente e passível de ser aplicado aos casos concretos.

Com isso, os indivíduos pautariam suas ações de acordo com os efeitos jurídicos estabelecidos e, por consequência, esperados. Caso não se queira que uma determinada consequência ocorra, deve se agir de modo a não cumprir as hipóteses necessárias e suficientes para o surgimento da indesejada consequência.

Também buscaria a Estabilidade das situações jurídicas, que poderia ser atestada por meio dos dispositivos que tratam de prazos de decadência e de prescrição. Essas limitações servem para impedir que as relações possuam conteúdo eterno. Ou seja, impedir que uma cobrança possa ser realizada a qualquer momento para todo o sempre. Essa limitação se estende a ambos os lados. Tanto o fisco é proibido de cobrar créditos tributários que foram

---

<sup>5</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo. Editora Saraiva, 2022. p. 89.

atingidos pela decadência ou prescrição, quanto o contribuinte possui, por exemplo, prazo limitado para solicitar a devolução de valores pagos indevidamente ao fisco.

Outro norteador seria a Proteção à Confiança, refletida, por exemplo, nos artigos 100 e 146 do CTN. O primeiro determina, em seu parágrafo único, que, no caso do contribuinte seguir aquilo que foi estabelecido pela autoridade pública e isso importar em não pagamento de tributo devido, apenas o valor do principal poderá ser cobrado, não incidindo penalidades, juros de mora ou atualização do valor:

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.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Já o Devido Processo Legal é identificado nas diversas possibilidades que o sujeito passivo possui para combater a cobrança tributária. Seja na esfera administrativa, por meio de apresentação de impugnação e interposição de recursos, seja na esfera judicial, por meio dos diversos tipos de ações disponíveis para uso no contexto do Direito Tributário, o contribuinte possui diversas ferramentas que o possibilitam criar uma discussão acerca da validade de determinados créditos, levando suas considerações para análise do próprio fisco, no caso de litígio administrativo, ou do judiciário.

Por fim, mas de grande importância para o presente trabalho, a Intangibilidade das Posições Jurídicas. Tal questão é identificada quando se possui, por exemplo, um parcelamento de dívida tributária, o qual deve ser considerado como ato jurídico perfeito, suficiente para vincular tanto o sujeito passivo quanto o fisco ao que foi acordado no momento da celebração do parcelamento.

Quanto às isenções onerosas, caso as condições sejam cumpridas, o contribuinte poderá usufruir até o fim do período estipulado pela lei, não sendo possível sua revogação ou modificação. Isso se dá pela aplicação do art. 178 do CTN e, até mesmo, do art. 5º, XXXVI, da CF. Tanto é o caso que o STF elaborou a súmula 544, cujo seu enunciado possui redação no sentido de que não podem ser livremente suprimidas as isenções concedidas sob condição onerosa.

## 2.3 INCENTIVOS FISCAIS

Como visto, os tributos podem ser utilizados para fins que vão além da arrecadação de recursos financeiros. Eles são excelentes ferramentas para estimular ou desestimular determinadas condutas. Essa é a função extrafiscal do tributo, anteriormente analisada. A intenção do ente público é que irá determinar que tipo de função terá preponderância quando um tributo for instituído.

A diminuição da tributação de determinada situação pode ser extremamente positiva para que ela ocorra mais vezes. Identificando algo que deseja estimular, o ente público pode instituir incentivos fiscais. Por exemplo, com o objetivo de incentivar as exportações, importante gerador de divisas para o Brasil, foi estabelecido que elas não serão tributadas. Isso ocorre para que as mercadorias brasileiras não percam competitividade em função da tributação.

Mantes a cobrança nestes casos seria mais prejudicial do que benéfico. O valor arrecadado com a tributação das exportações não compensaria o montante perdido e diversas outras partes. Sendo assim, algumas vezes a diminuição da tributação ou o estabelecimento de procedimentos menos onerosos aos contribuintes é uma excelente forma para o Poder Público atingir alguns dos objetivos que foi incumbido de cumprir. É por este motivo que o fisco concede, entre outras coisas, incentivos fiscais.

### 2.3.1 O significado de incentivos fiscais

Para se iniciar o estudo deste assunto, se faz necessário, antes de tudo, investigarmos o que seriam os incentivos fiscais. O Convênio ICMS 190 de 2017, mais especificamente no §4º da Cláusula Primeira, indica que uma série de situações seriam incentivos fiscais:

§ 4º Para os fins do disposto neste convênio, os benefícios fiscais concedidos para fruição total ou parcial, compreendem as seguintes espécies:  
I - isenção;  
II - redução da base de cálculo;  
III - manutenção de crédito;  
IV - devolução do imposto;  
V - crédito outorgado ou crédito presumido;  
VI - dedução de imposto apurado;  
VII - dispensa do pagamento;  
VIII - 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.

Portanto, o referido Convênio considera como benefício fiscal, dentre outras situações, qualquer condição que resulte em diminuição, total ou parcial, do tributo ou em condições mais favoráveis para o seu pagamento. Com isso, se qualquer uma das supracitadas situações ocorrer em uma relação tributária, será considerada como um benefício fiscal concedido ao contribuinte.

Não há no CTN conceitos bem definidos do que seriam benefícios fiscais. No entanto, existem alguns indícios espalhados por nosso ordenamento jurídico. É o caso da Lei Complementar nº 101/2000, que em seu artigo 14 indica em que consistiria renúncia decorrente de benefício ou incentivo fiscal:

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:

(...)

§ 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.

Analisando os motivos para a concessão de tratamentos diferenciados, tem-se que as normas de incentivo fiscal são as que visam estimular condutas desejadas, alinhadas com objetivos do ente tributante. Exemplos disso são o desenvolvimento de regiões, distribuição da renda e facilitação de acesso a bens essenciais. Acerca disso ensina Aires F. Barreto<sup>6</sup>:

Estímulos fiscais são tratamentos legais menos gravosos, ou desonerativos da carga tributária, concedido a pessoas, físicas ou jurídicas, que pratiquem atos ou desempenhem atividades consideradas relevantes às diretrizes da política econômica

<sup>6</sup> BARRETO, Aires F. Benefícios fiscais a programas especiais de exportação-BEFIEX. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 42, p. 1678, out-dez. 1997.

e, ou, social traçada pelo Estado. Os estímulos representam, assim, instrumentos jurídicos de que dispõe o Estado para atingir interesses públicos considerados relevantes, sendo comum sua utilização para criar, impulsionar ou incrementar os resultados das políticas de desenvolvimento nacional. Por intermédio desse instrumento jurídico-fiscal, o Estado concita os particulares ao desempenho de certos misteres que coincidem com interesses que a política estatal considerou imprescindível à obtenção do bem-estar social. Técnicas de encorajamento, fórmulas convidativas são engendradas pelos Governos, visando a estimular certos comportamentos necessários à realização das metas econômico-sociais por eles fixadas.

Em sentido semelhante é o pensamento de Roque Antonio Carrazza<sup>7</sup>, para quem os incentivos fiscais seriam verdadeira materialização de recompensas para a prática de uma conduta desejada pelo Estado:

Os incentivos fiscais, legitimados no art. 151, I, *in fine*, da CF, estão no campo da extrafiscalidade, que é o emprego dos meios tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os, conforme o interesse público, a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa). Por meio dos incentivos fiscais a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazer algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno (v.g., instalar indústrias em região carente do País). Este objetivo é alcançado por meio da diminuição ou, até, da supressão da carga tributária. Os incentivos fiscais manifestam-se sob a forma de imunidades tributárias, de isenções tributárias, de remissões tributárias, de parcelamentos de débitos tributários etc. Exceção feita aos casos de imunidade (previstos na própria Constituição), os incentivos fiscais que se traduzem em mitigações ou supressões da carga tributária só são válidos se forem criados pela pessoa política competente para tributar.

A expressão “incentivo fiscal” permite diferentes significados. Em razão disto, acaba sendo utilizada para se referir à diversas regras tributárias com conteúdo diferente. No entanto, via de regra, os tipos de incentivos fiscais objetivam estimular, incentivar o sujeito passivo a seguir um caminho. Portanto, tratam-se de regras que buscam fazer com que os interesses dos particulares se alinhem com os do ente tributante.

Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves, discorrendo sobre as diferentes formas com que os incentivos fiscais se manifestam, prelecionaram o seguinte:

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

---

<sup>7</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 13. ed. rev. e ampl., até a Emenda Constitucional 56/2007, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2009.



Sendo assim, os incentivos fiscais podem assumir diferentes formas. A seguir, se analisará alguns tipos de incentivos.

### 2.3.1.1 Redução de alíquota e redução de base de cálculo

A alíquota e a base de cálculo são fundamentais para a determinação do valor do tributo. É importante lembrar que com a ocorrência do fato gerador é necessário quantificar a obrigação. Essa função é cumprida pela alíquota e pela base de cálculo, com uma incidindo na outra para se obter o montante devido ao fisco. A base de cálculo é o fato gerador transformado em pecúnia, em moeda, enquanto a alíquota representa a fatia da produção dos cidadãos que será destinada ao fisco.

Sobre isso, Roque Antônio Carraza ensina<sup>8</sup>:

Sabemos que, para criar um tributo, a pessoa política vale-se, sempre, do seguinte mecanismo jurídico: descreve, por meio de lei, um fato (*a hipótese de incidência ou fato gerador in abstracto*), a cuja realização vincula o nascimento da obrigação de pagar uma determinada importância em dinheiro (*obrigação tributária*). Isto só, porém, não basta. Deve descrever os critérios que permitirão fixar, com exatidão, a quantidade de dinheiro a pagar, após a realização do *fato impositivo (fato gerador in concreto)*.

Também é interessante a lição de Regina Helena Costa<sup>9</sup>:

Outro aspecto integrante do consequente da hipótese de incidência tributária é o revelador do quantum a ser desembolsado pelo sujeito passivo, e que resulta da conjugação de duas grandezas: a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo ou base impositiva é a “dimensão do aspecto material da hipótese de incidência”. Singelamente, podemos afirmar que a base de cálculo destina-se a mensurar a expressão econômica do fato. Conjugada à alíquota, enseja a apuração do valor do débito tributário. Sua importância é tal que a Constituição a elege como critério para a de-terminação de espécies tributárias (art. 145, § 2º: “as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”). A base de cálculo, portanto, deverá reportar-se àquele fato de conteúdo econômico inserto na hipótese de incidência tributária, ou seja, deverá guardar pertinência com a capacidade absoluta ou objetiva apreendida pelo legislador. Ausente essa correlação necessária entre a base de cálculo e a hipótese de incidência tributária, a imposição será inconstitucional, por desrespeito, também, ao princípio estudado.

Dessa forma, nota-se que a base de cálculo é o fundamento para o cálculo, apoio sobre o qual será construída a tributação. É parte fundamental para a obtenção do montante

<sup>8</sup> CARRAZA, Roque Antônio,. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30ª edição. São Paulo. Saraiva. 2017. p. 292.

<sup>9</sup> COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo. Editora Saraiva, 2022. p. 252

objeto da obrigação tributária. No entanto, ela pode ser diminuída de modo a reduzir o valor devido pelo contribuinte. Nos termos ensinados por Aires Barreto<sup>10</sup>:

Base de cálculo quer dizer “fundamento para calcular”, “apoio para contar”, “estimar” ou “avaliar”. Exprime o critério para a realização de uma operação, ou de combinação destas, sobre números. Equivale a dizer: expressa o padrão para medir, por comparação, grandezas da mesma espécie. [...] Base de cálculo é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários. Consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugado à alíquota, permite obter a *dívida tributária*

O citado autor afirma que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz de incidência tributária que possui o objetivo de dimensionar a intensidade do comportamento previsto no núcleo do fato jurídico para que seja aplicada a alíquota, chegando ao valor da prestação tributária, o montante que será devido ao fisco. O autor entende que a base de cálculo não apenas desempenha um relevante papel na compreensão das espécies tributárias, a base de cálculo possui as funções de mensurar as proporções reais do fato tributário, contribuir para a determinação específica da obrigação fiscal e validar o descrito na hipótese de incidência. Resumidamente, a base de cálculo desempenha um papel essencial na determinação do montante da obrigação tributária, indicando a quantia que o contribuinte deve disponibilizar para cumprir suas responsabilidades junto ao Fisco.

Portanto, a base de cálculo reduzida é importante ferramenta no incentivo de comportamentos sendo aplicada para reduzir o ônus tributário de determinada conduta. Esse mecanismo é empregado pelos entes federativos, principalmente, devido à sua facilidade de manipulação e à capacidade de ser concedido ou revogado a qualquer momento, observando sempre o respeito ao direito adquirido e aos princípios da legalidade e da não surpresa.

O legislador, visando utilizar os tributos como indutores de comportamento, reduz a base de cálculo para um certo fato. Ao invés de modificar a alíquota, opta por trabalhar com a base de cálculo, concedendo um benefício fiscal que implica na redução do valor a ser pago pelo contribuinte ao fisco. Um exemplo de utilização da redução da base de cálculo para fins extrafiscais são as reduções previstas na Lei nº 12.670/96, lei que institui o ICMS no Estado

---

<sup>10</sup> BARRETO, Aires F. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 52

do Ceará. No artigo 43<sup>11</sup> do diploma, existe a previsão de redução da base de cálculo para produtos da cesta básica:

Art. 43. Nas operações internas e de importação com os produtos da cesta básica, a base de cálculo do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, será reduzida em:

I – 61,11% (sessenta e um vírgula onze por cento) para os seguintes produtos:

- a) arroz;
- b) açúcar;
- c) aves e ovos;
- d) banana, mamão, abacate, jaca, manga, laranja, melão, melancia, maracujá, abóbora, tomate e pimentão;
- e) banha de porco;
- f) café torrado e moído;
- (...)

Tal redução é claro exemplo de extrafiscalidade, já que busca reduzir peso da tributação na aquisição de produtos básicos para a subsistência humana. Pessoas mais pobres acabam sendo as mais prejudicadas com a grande carga tributária brasileira se concentrando nos tributos incidentes sobre o consumo, já que, proporcionalmente, acabam pagando valor muito superior a título de tributos do que pessoas mais abastadas.

Luís Eduardo Schoueri explica que a redução da base de cálculo se verifica de forma mais intensa no contexto do ICMS, tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal. O autor argumenta que a questão possivelmente se dá como forma de contornar a Lei Complementar 24/1975, que determina que será necessária a edição de convênio autorizando que um benefício fiscal seja concedido, somente após essa autorização os estados poderiam disponibilizar o benefício. O autor preleciona<sup>12</sup>:

Tentativa tosca, vale dizer, porque contraria aquela lei complementar. Ainda, tendo em vista que as alíquotas do ICMS se veem em diversas situações fixadas (art.155, § 2.º, IV, da Constituição Federal) ou limitadas(art. 155, § 2.º, V e VI, da Constituição Federal) pelo Senado Federal, a redução de base de cálculo pode ser um recurso para que, em termos matemáticos, se chegue a outra alíquota efetiva, sem que seja preciso resolução daquele colegiado.

Como se percebe, a redução da base de cálculo é feita para se conceder incentivos fiscais sem que se tenha que a aprovação no CONFAZ. Isso se deve ao fato de que a Lei Complementar 24/1975, que regula a concessão de isenções, benefícios e vantagens relativos ao ICMS pelos Estados e pelo Distrito Federal, determina que estes entes não podem de forma

<sup>11</sup> Disponível em: <<https://sefazlegis.sefaz.ce.gov.br/api/openFile?id=8e63b1a3-1835-4e3e-aac3-5e2395f4e1d6>> Acesso em 22 nov. 2023.

<sup>12</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. Saraiva: São Paulo, 2015. p. 255

unilateral conceder incentivos fiscais, favores fiscais ou financeiro-fiscais que resultem na redução ou eliminação direta ou indireta do ICMS.

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

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

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

III - à concessão de créditos presumidos;

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

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

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

(...)

§ 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.

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

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Dessa forma, ao reduzir a base de cálculo para, o ente que está tributante tenta reduzir o valor do tributo a pagar, mesmo que entre em conflito com as determinações da Lei Complementar 24/1975, a qual requer a celebração de convênio entre os entes federados parte do CONFAZ.

Já a alíquota zero é considerada por parte da doutrina como um tipo de isenção. Aires Barreto<sup>13</sup> afirma que “a isenção resulta na conjugação de regras que, ao se entrelaçarem, apresentam como resultado a mutilação de um dos critérios da hipótese de incidência”. O autor entende a alíquota zero seria evidente isenção, “mercê do aniquilamento do critério quantitativo do consequente normativo da regra-matriz de incidência tributária”:

Alíquota zero é, pois, nítida mutilação do critério quantitativo, vale dizer, supressão de um dos componentes necessários ao nascimento da obrigação

---

<sup>13</sup> BARRETO, Aires F. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 76

tributária. Logo, não obstante a terminologia eufemística, é fenômeno impeditivo do surgimento do laço obrigacional

Entretanto, existe outra corrente que não considera a alíquota zero como uma isenção. Sobre a questão, Regina Helena Costa faz a seguinte reflexão:

Discute--se se a alíquota zero constitui uma modalidade de isenção ou se representa categoria exonerativa distinta. Para a primeira corrente, como a aplicação de uma alíquota zero inviabiliza o nascimento da obrigação tributária, resultando no não pagamento do tributo, trata--se de autêntica isenção.<sup>377</sup> Para outros, a alíquota zero é mera exoneração interna quantitativa, afetando a consequência tributária sem tanger a hipótese de incidência tributária. Para nós, isenção e alíquota zero são conceitos distintos. Conquanto, inegavelmente, constituam ambas modalidades de exoneração tributária, o fato é que a isenção – consoante a concepção que adotamos – significa a mutilação da hipótese de incidência tributária, em razão da colidência da norma isentiva com um de seus aspectos. Já a alíquota zero é categoria mais singela, pois traduz a redução de uma das grandezas que compõem o aspecto quantitativo, restando preservada a hipótese de incidência tributária. Tal distinção fica mais nítida se lembrarmos que a isenção possui regime jurídico ditado exclusivamente pela lei, enquanto o manejo da alíquota pode se dar, inclusive, mediante ato do Poder Executivo, nas hipóteses previstas constitucionalmente (arts. 153, § 1º, e 177, § 4º, I, b, CR).

Em sentido parecido pensa Leandro Paulsen:

A alíquota zero corresponde ao estabelecimento de alíquota nula, resultando em tributo sem nenhuma expressão econômica. Zero ponto percentual sobre qualquer base resultará sempre em zero. Desse modo, embora instituído o tributo e ocorrido o fato gerador, o valor apurado será zero, e nada será devido.

No caso da alíquota zero, existiria um tipo de norma autônoma que exoneraria do tributo, em que pese ocorra a incidência da norma tributária. Sendo assim, não seria o caso de se afirmar que houve a supressão de um critério da regra-matriz de incidência tributária (critério quantitativo), mas apenas uma minoração do valor por meio da alteração dos componentes dos cálculos realizados.

Luís Eduardo Schoueri<sup>14</sup> faz importante lembrança ao afirmar que, via de regra, o princípio da legalidade exige que a própria lei fixe a hipótese de incidência tributária em todos os seus aspectos, não deixando margem para a atuação do Poder Executivo, exceto nos Impostos Aduaneiros, IPI e IOF. O autor continua o raciocínio:

Nesses casos, surge a mitigação da Legalidade, já que o Constituinte expressamente autorizou que o legislador apenas disponha sobre os limites dentro dos quais será fixada a alíquota; esta, por sua vez, será estabelecida pelo Poder Executivo, posto que dentro daqueles limites. Ora, se o legislador, ao estabelecer

<sup>14</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. Saraiva: São Paulo, 2015. p. 254

os limites da alíquota de um imposto, escolhe a alíquota zero como o mínimo, então o Poder Executivo poderá fixar aquela alíquota dentro de sua atribuição. Entretanto, tendo em vista que para aqueles impostos, o papel do legislador se restringe aos limites, o Poder Executivo poderá, igualmente, fixar outra alíquota, dentro dos mesmos parâmetros, sem que se faça necessária edição de lei. Ou seja: a alíquota zero é matéria de competência do Poder Executivo, para determinados impostos previstos taxativamente pela Constituição Federal. É uma das diversas alíquotas, dentro da faixa estabelecida pela lei, colocadas à disposição do Poder Executivo. Não se confunde, destarte, com os casos de isenção, já que esta pressupõe ato do Poder Legislativo.

Assim, ocorrerá a incidência normativa, mas o tributo não será exigido devido à multiplicação do valor da base de cálculo por zero. O ente político incentivador não buscou eliminar completamente a aplicação da norma tributária, mas, ao implementar uma política econômica temporária de estímulo ao consumo, reduziu a alíquota a zero para proporcionar uma isenção total do tributo sobre o produto ou operação em questão. Dado o caráter temporário dessa situação e o fim da razão para a desoneração tributária, as alíquotas podem ser revogadas, e novas alíquotas podem ser estabelecidas.

#### *2.3.1.2 Crédito presumido ou outorgado*

Anteriormente foi mencionado que os benefícios fiscais têm o poder de reduzir a quantia do tributo a ser pago, atingindo invariavelmente algum critério da regra-matriz de incidência tributária. O crédito presumido, por sua vez, implica uma diminuição do valor do tributo após a finalização do cálculo que obtém o montante devido se não houvesse o crédito presumido. Essa técnica é empregada para reduzir o impacto tributário em operações de venda de produtos e prestação de serviços.

Diferentemente do crédito relacionado à entrada de mercadorias sujeitas ao ICMS ou IPI, que visa a não cumulatividade, o crédito presumido não decorre dessa lógica. Em vez disso, representa uma forma de crédito fictício. Em outras palavras, ao adquirir mercadorias para revenda ou insumos para a produção, a empresa normalmente se credita do imposto pago na etapa comercial anterior. No entanto, o crédito presumido não segue esse princípio de não cumulatividade; trata-se de uma criação legal de crédito fictício, uma presunção absoluta que, se cumprida, gera um direito ao crédito contra a fazenda pública.

Assim, o contribuinte se beneficia de um crédito de imposto (fictício, pois não houve entrada de mercadoria) ao final da operação de venda, reduzindo assim o tributo a pagar. Esse tipo de incentivo fiscal traz vantagens tanto para as empresas quanto para as

unidades federativas, pois as empresas podem reinvestir o valor economizado com o ICMS para o crescimento do negócio, enquanto as unidades federativas atraem empresas para seu território, aumentando a arrecadação por meio de outros tributos.

Um exemplo prático ilustra essa situação: se um vendedor deve recolher R\$ 100.000,00 de ICMS e o Estado do Ceará concede um crédito presumido de 20% do valor da venda, o ICMS Crédito Presumido será R\$ 20.000,00. No final da operação, o contribuinte recolherá apenas R\$ 80.000,00 aos cofres públicos (ICMS Líquido: R\$ 100.000,00 - R\$ 20.000,00 = R\$ 80.000,00), resultando na redução do tributo a ser recolhido. Sendo assim, não resta dúvida de que o crédito presumido é um tipo de incentivo fiscal.

### 2.3.1.3 Isenção

Uma parte da doutrina historicamente sustentou que a isenção constitui um benefício fiscal relacionado à renúncia do pagamento do tributo devido. De acordo com essa perspectiva, a incidência tributária estaria completa, ou seja, a hipótese de incidência teria ocorrido, configurando o fato gerador. No entanto, o pagamento do tributo, que é relevante para a arrecadação estatal, foi dispensado. Um expositor desta corrente de pensamento é Leandro Paulsen<sup>15</sup>:

A isenção, de outro lado, pressupõe a incidência da norma tributária impositiva. Não incidisse, não surgiria nenhuma obrigação, não havendo a necessidade de lei para a exclusão do crédito. A norma de isenção sobrevém justamente porque tem o legislador a intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicaria a obrigação de pagamento do tributo. O afastamento da carga tributária, no caso da isenção, se faz por razões estranhas à normal estrutura que o ordenamento legal imprime ao tributo<sup>653</sup>, seja em atenção à capacidade contributiva<sup>654</sup>, seja por razões de cunho extrafiscal<sup>655</sup>. Note-se que o efeito da isenção é determinado pelo art. 175 do CTN ao elencá-la como hipótese de exclusão do crédito tributário, de modo que soam irrelevantes as especulações doutrinárias quanto à natureza do instituto<sup>656</sup>, pois não podem prevalecer sobre dispositivo válido constante das normas gerais de direito tributário. O efeito de exclusão do crédito tributário, na sistemática do CTN, faz com que tenhamos o surgimento da obrigação, mas que reste, o sujeito passivo, dispensado da sua apuração e cumprimento.

Em suma, a imunidade é norma negativa de competência constante do texto constitucional, enquanto a não incidência decorre da simples ausência de subsunção, a isenção emana do ente tributante que, tendo instituído um tributo no exercício da sua competência, decide abrir mão de exigí-lo de determinada pessoa ou em determinada situação e a alíquota zero implica obrigação sem expressão econômica.

<sup>15</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo. Editora Saraiva, 2022. p. 312.

Por outro lado, uma corrente doutrinária diferente argumenta que a regra de isenção opera para que a tributação não ocorra. Assim, essa abordagem defende que as isenções tributárias são situações de não incidência legalmente qualificadas. A norma de isenção impede que determinadas circunstâncias sejam alcançadas pela lei tributária, sendo a isenção um fato impeditivo do surgimento da obrigação tributária.

Portanto, a isenção evoluiu de ser considerada uma renúncia legalmente concedida ao pagamento do tributo, para ser compreendida como uma hipótese de não incidência tributária qualificada pela legislação. Sobre a questão, ensina José Souto Maior Borges<sup>16</sup>:

[...] Certo é que a pessoa ou objeto isento poderia ser alcançado pela tributação e a ela estaria realmente submetido, se excepcionalmente a lei tributária não o tivesse colocado fora do seu campo de incidência.

Ao estabelecer os casos de incidência tributária, a lei pode simultaneamente prever hipóteses em que o vínculo obrigacional não surge. São essas precisamente as hipóteses de isenção.

A não incidência pode ser:

I) *pura e simples*, a que se refere a fatos inteiramente estranhos à regra jurídica de tributação, a circunstâncias que se colocam fora da competência do ente tributante;

II) *qualificada*, dividida em duas subespécies: a) não incidência por determinação constitucional ou imunidade tributária; b) não incidência decorrente de lei ordinária – a regra jurídica de isenção (total).

Pensamento semelhante, de que no caso da isenção não ocorre o surgimento da obrigação tributária, possui Alfredo Augusto Becker, que faz a seguinte argumentação<sup>17</sup>:

Isenções Tributárias – Poderia parecer que a regra jurídica tributária, que estabelece a isenção do tributo, estaria estruturada com a regra desjuridicizante total, isto é, haveria uma anterior relação jurídica tributária atribuindo ao sujeito passivo a obrigação de pagar tributo; a incidência da regra jurídica de isenção teria como consequência o desfazimento daquela preexistente relação jurídica tributária. Aliás, este é o entendimento de grande parte da doutrina tributária, a qual costuma conceituar a isenção do seguinte modo: “Na isenção, o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido”. A lógica desta definição estará certa apenas no plano pré-jurídico da política fiscal quando o legislador raciocina para criar a regra jurídica da isenção.

Uma vez criada a regra jurídica de isenção, portanto, já agora no plano jurídico do Direito Tributário, quando o jurista interpreta aquela regra jurídica e examina os efeitos jurídicos resultantes de sua incidência, aquele conceito de isenção falece de lógica e contradiz a Ciência Jurídica que investigou a fenomenologia da incidência das regras jurídicas. Na verdade, não existe aquela anterior relação jurídica e respectiva obrigação tributária que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica de isenção. Para que pudesse existir aquela anterior relação jurídica tributária, seria indispensável que, antes da incidência da regra jurídica de isenção, houvesse

<sup>16</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 155.

<sup>17</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 324-325.



ocorrido a incidência da regra jurídica de tributação. Porém, esta nunca chegou a incidir porque faltou, ou excedeu, um dos elementos da composição de sua hipótese de incidência, sem o qual ou com o qual, ela não se realiza. Ora, aquele elemento faltante, ou excedente, é justamente o elemento que, entrando na composição da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, permitiu diferenciá-la da regra jurídica de tributação, de modo que aquele elemento sempre realizará uma única hipótese de incidência: a da isenção, e desencadeará uma única incidência: a da regra jurídica da isenção, cujo efeito jurídico é negar existência de relação jurídica tributária. A regra jurídica de isenção incide para que a de tributação não incida.

Assim como os créditos presumidos e subsídios, a isenção também deve ser estabelecida mediante lei. Nesse contexto, o artigo 176 do Código Tributário Nacional é bastante pertinente ao estipular que a isenção deve sempre derivar de uma lei que detalhe as condições e requisitos necessários para seja concedida ao contribuinte, os tributos em relação aos quais terá efeito e, eventualmente, por quanto tempo terá vigência, mesmo quando prevista em contrato:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

O parágrafo único do referido artigo concede ao legislador a possibilidade de restringir a isenção a uma determinada região geográfica, levando em consideração as características específicas que essa área apresenta. Essa permissão legal não viola o princípio da uniformidade dos tributos federais. Certamente, o intérprete do direito deve buscar sempre conciliar as regras e princípios do sistema.

O princípio da uniformidade nas exações federais é válido e deve ser respeitado, mas não se pode ignorar que ele coexiste com outros princípios de igual ou até superior hierarquia. Ao analisá-lo, não se pode negligenciar o princípio da igualdade, o qual impõe a necessidade de adotar diversas medidas legislativas para observá-lo. Convém lembrar que, no caso do ICMS, a isenção só poderá ser concedida caso haja convênio autorizando medida em tal sentido.

Existem algumas formas de classificar as isenções. Uma delas é entre isenções simples (incondicional) e as condicionais. As isenções condicionais, também chamadas de bilaterais ou onerosas, exigem, para sua utilização, uma contraprestação do contribuinte. Caso ele preencha os requisitos apontados na norma, poderá usufruir dos benefícios seguindo o que

foi acordado com o ente tributante. Roque Antônio Carrazza<sup>18</sup> explica de forma bem clara a questão:

[...] lei prescreve que os médicos que instalarem seus consultórios na periferia do Município estão isentos do pagamento do ISS. Só os médicos que implementarem esta condição, isto é, que se transferirem, com seus consultórios, para os bairros periféricos, é que terão jus a este benefício. Os demais, não

Sendo assim, existe ainda uma diferenciação entre tipos de isenção. Essa segregação será muito importante para o desenvolver do tema deste trabalho, o qual tratará de benefícios fiscais onerosos, ou seja, obtidos por meio de contraprestações do contribuinte.

#### 2.3.1.4 Anistia

O Código Tributário Nacional indica a anistia como forma de exclusão do crédito tributário. Paulo de Barros Carvalho<sup>19</sup> preleciona que se entende a anistia como:

[...] perdão da falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também querdizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido um mandamento legal. Tem, como se vê, duas acepções: a de perdão pelo ilícito e a de perdão da multa.

A concessão de anistia fiscal é autorizada exclusivamente por meio de legislação, conforme estabelece o artigo 150, § 6.º, da Constituição Federal, promulgada pela entidade política responsável pela tributação. Em outras palavras, somente aquele que possui a competência constitucional para tributar pode conceder anistias.

Embora a anistia não tenha um impacto direto na função regulatória do tributo, ela é considerada uma forma de incentivo fiscal, pois serve como estímulo para atividades econômicas. Essa modalidade de benefício consiste na exclusão do crédito tributário, conforme definido no artigo 180 do Código Tributário Nacional, sujeita a condições específicas:

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

---

<sup>18</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 1085.

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 514.

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Leandro Paulsen faz a seguinte explicação sobre figura da anistia:

A anistia se dá quando o legislador exclui o crédito tributário decorrente de infrações à legislação tributária (art. 180 do CTN), dispensando o pagamento da multa. Não se confunde com a remissão, ou seja, com a extinção do crédito que alcança o próprio tributo devido (art. 172 do CTN). A anistia, assim como as demais modalidades de desoneração, só poderá ser concedida mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que a regule com exclusividade ou que cuide do respectivo tributo, nos termos do art. 150, § 6º, da CF. Essa exigência visa evitar anistias enxertadas em textos legais sobre outros assuntos, muitas vezes mediante emendas parlamentares ou em dispositivos finais e mediante remissão a outras leis, que acabem sendo aprovadas por arrasto, sem discussão adequada pelo Congresso. São específicas, cumprindo a exigência do art. 150, § 6º, da CF, as leis que combinam a adesão a parcelamentos especiais com anistia total ou parcial das multas. A anistia visa perdoar determinadas infrações. Aplica-se, por isso, apenas às infrações já cometidas. Fosse aplicável ao futuro estaria, em verdade, suspendendo ou revogando a lei instituidora da penalidade. As leis que deixam de definir determinada conduta como infração tributária, deixando, portanto, de cominar-lhe penalidade, são aplicadas retroativamente por determinação do art. 106, II, a, do CTN, que consagra a retroatividade da lei mais benigna. Assim, acabam tendo o efeito de uma anistia.

Dessa maneira, observa-se que a anistia, apesar de não exercer um impacto direto na função regulatória do tributo, pode ser enquadrada como um incentivo fiscal, já que estimula, de algum modo, a atividade dos particulares ao representar uma diminuição do passivo tributário.

### ***2.3.2 Exemplo de benefício fiscal: O Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco (PRODEPE)***

O Estado de Pernambuco instituiu, com a Lei Estadual nº 11.675/99, o Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco (PRODEPE) objetivando atrair e promover

investimentos na atividade industrial e no comércio atacadista local. Esse programa concede incentivos fiscais e financeiros como meio de estimular a realização de investimentos no território pernambucano.

Para impulsionar o capital, o governo pernambucano instituiu um crédito presumido de ICMS, sendo no mínimo o equivalente a 75% do imposto devido. Essa medida é aplicada na Região Metropolitana do Recife (RMR). No entanto, os percentuais variam conforme a pessoa jurídica interioriza o investimento financeiro, ou seja, terá um percentual na Zona da Mata, outro no Agreste e outro no Sertão. O período de vigência do incentivo é de 12 anos, com a possibilidade de prorrogação. Para usufruir dos benefícios do PRODEPE, a empresa beneficiária deve cumprir uma série de requisitos e realizar considerável investimento, uma vez que precisa de instalações apropriadas, maquinário e trabalhadores.

No entanto, em que pese a confiança depositada pelo contribuinte de que os termos acordados seriam cumpridos, o Estado de Pernambuco promulgou a Lei nº 15.865/2016, que foi regulamentada pelo Decreto nº 43.346/2016. Essa legislação estabeleceu como condição para usufruir de benefícios fiscais relacionados ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), já concedidos ou a serem concedidos, o depósito equivalente a 10% sobre a diferença entre o valor do imposto calculado com e sem a utilização do incentivo fiscal.

Os recursos arrecadados por meio desse depósito seriam destinados ao Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF), um fundo temporário criado para assegurar a manutenção do equilíbrio econômico do Estado de Pernambuco. Em contrapartida, visando mitigar o desequilíbrio financeiro causado às empresas pela redução inesperada do benefício fiscal, a mencionada lei prorrogou o prazo para a fruição do incentivo de acordo com o número de contribuições ao fundo. Essa medida foi implementada como forma de compensar as empresas pelos valores depositados no FEEF.

Entretanto, como se verá, a instituição desse tipo de fundo foi alvo de diversos questionamentos e discussões. Mesmo com recente decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a questão, muitos pontos ainda permanecem por decidir, com os estados praticando certos atos questionáveis.

### 3 CONVÊNIO ICMS 42/2016

Com a grave crise econômica que assolava o Brasil no ano de 2016, os cofres estaduais foram duramente afetados. Com finalidade de tentar aumentar a arrecadação dos entes federados, os representantes dos estados se reuniram no CONFAZ e aprovaram o Convênio ICMS 42/2016. O referido convênio permite que os estados e o Distrito Federal estabeleçam condições para a fruição de benefícios fiscais:

**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:

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.

**Cláusula segunda** A unidade federada que optar pelo disposto no inciso I da cláusula primeira instituirá fundo de desenvolvimento econômico e ou de equilíbrio fiscal, destinado ao desenvolvimento econômico e ou à manutenção do equilíbrio das finanças públicas estaduais e distrital, constituídos com recursos oriundos do depósito de que trata o inciso I da cláusula primeira e outras fontes definidas no seu ato constitutivo.

Antes de iniciar uma análise mais detalhada do referido convênio, é necessário discorrer sobre o órgão no qual se deu seu surgimento, o CONFAZ.

#### 3.1 O CONFAZ

Apesar da presença da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que estabelece normas gerais para o ICMS, a legislação que trata de benefícios e incentivos fiscais no contexto do ICMS é a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Essa lei regula como os Estados podem conceder ou revogar benefícios fiscais relacionados ao ICMS por meio de convênios.

O mencionado diploma legal também estabelece, em seu artigo 2º, § 2º, requisitos de quórum bastante rigorosos, exigindo unanimidade para a concessão dos benefícios e 4/5 (quatro quintos) para a revogação total ou parcial dos mesmos. Esses convênios são

formalizados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). O CONFAZ é um órgão deliberativo composto pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação de cada Estado e do Distrito Federal, bem como pelo Ministro de Estado da Fazenda. Este conselho foi estabelecido em conformidade com preceitos da Constituição Federal.

O exposto acima evidencia a natureza federativa das competências conferidas ao CONFAZ, que tem como objetivo central a padronização do tratamento tributário entre os Estados Federados no que se refere ao ICMS, visando, assim, mitigar os efeitos da guerra fiscal. Schoueri<sup>20</sup> faz o seguinte comentário acerca do CONFAZ:

Os convênios são celebrados em reuniões dos Secretários da Fazenda de todos os Estados, em colegiado denominado Confaz, presidido pelo Ministro da Fazenda. Como o § 2º do art. 1º acima prevê que tais benefícios se concederão mediante deliberação unânime dos Estados representados, fica evidente o cuidado em instituir um mecanismo que evitasse a guerra fiscal entre os Estados.

Nesse sentido, é perceptível que a finalidade institucional do CONFAZ é a implementação de uma política fiscal uniforme. Isso é alcançado por meio das deliberações dos representantes de todos os Estados, com a mediação do Ministro da Fazenda, com o propósito de prevenir abusos e ilegalidades no exercício da competência tributária. Conforme a perspectiva de Carrazza<sup>21</sup>, o poder de conceder isenções é uma decorrência do poder de tributar:

Mais uma consideração: a lei ordinária que extingue ou reduz uma isenção somente poderá ser aplicada no exercício vindouro ao de sua entrada em vigor. A razão disso está em que a lei que afasta ou diminui uma isenção tributária assemelha-se, em tudo e por tudo, à que cria ou aumenta um tributo. Afinal, o encargo que acarreta para o contribuinte é o mesmo. Seu patrimônio será, por igual modo, atingido. Depois, a aptidão para tributar compreende a de isentar, como verso e anverso de idêntica medalha.

Apesar do mandamento constitucional expresso no artigo 155, § 2º, XII, "g", é muito comum que os Estados, com o intuito de atrair investimentos para suas localidades, o que acaba por movimentar a economia e gerando mais arrecadação, concedam benefícios de forma unilateral, desconsiderando as diretrizes do Confaz. Essa prática, infringe a ordem

---

<sup>20</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. Saraiva: São Paulo, 2015. p. 68

<sup>21</sup> CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 230

tributária constitucional, acarreta prejuízos a outros Estados e promove insegurança jurídica para os contribuintes.

### ***3.1.1 As normas criadas pelo CONFAZ***

Uma vez celebrado o convênio no âmbito do Confaz, a responsabilidade de ratificar ou não os acordos firmados cabe ao Poder Executivo de cada unidade federativa. Para que esses convênios integrem efetivamente o ordenamento jurídico dos Estados e do Distrito Federal, é necessário que sejam aprovados pelas casas legislativas dos entes envolvidos, ou seja, é necessário internalizar. Essa aprovação é essencial para que os convênios possam produzir os efeitos previstos, conforme destacado nos ensinamentos de Carrazza<sup>22</sup>:

Vai daí que convênios-ICMS, para integrarem o ordenamento jurídico dos Estados e do Distrito Federal, precisam ser aprovados pelas respectivas Casas Legislativas. Isto nos leva a reiterar que o convênio é, tão só, o pressuposto para a concessão da isenção, que surgirá – agora, sim – do decreto legislativo que o confirma. Para que a isenção de ICMS surja validamente é necessário que o Estado (ou o Distrito Federal) manifeste sua vontade de conceder este benefício. Ora, o Estado (ou o Distrito Federal) manifesta juridicamente sua vontade por meio da conjugação das vontades de seus Poderes Legislativo e Executivo. Este, firmando o convênio; aquele, aprovando-o.

Portanto, é evidente que o Poder Executivo desempenha o papel de firmar o convênio, expressando sua intenção de participar do acordo, sendo a ratificação atribuição dos respectivos Poderes Legislativos. Com base nessa compreensão, destaca-se que os convênios celebrados no âmbito do Confaz não têm natureza de leis, e o Confaz não é um órgão legislativo.

Os convênios representam acordos entre as unidades federativas, autorizando assim que os respectivos Legislativos estaduais e do Distrito Federal concedam os benefícios previstos por meio de decretos legislativos, ratificando, desse modo, o conteúdo do convênio.

---

<sup>22</sup> CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 235

Geraldo Ataliba considera que o convênio como “mero pressuposto de exercício eficaz da competência isentadora dos legisladores ordinários estaduais”<sup>23</sup>, não sendo uma lei e se aproximando mais da figura de um contrato celebrado entre os entes federados. A norma que irá conceder a isenção é a legislação interna do estado.

Dessa forma, as disposições decididas no âmbito do Confaz devem ser integradas ao ordenamento jurídico interno dos Estados e do Distrito Federal por meio de decreto legislativo. Os convênios, nesse contexto, funcionam como instrumentos meramente autorizativos em relação à conduta subsequente de concessão do benefício fiscal pelo ente federado. Isso difere do que prevê o artigo 4º da Lei Complementar 24/75, que estabelece a concessão por decreto do Governador.

Conforme mencionado anteriormente, é reconhecido que os convênios celebrados no âmbito do Confaz não possuem natureza legal, servindo apenas como um requisito para a concessão de benefícios fiscais relacionados ao ICMS. Portanto, é esperado que o conteúdo desses acordos esteja limitado à competência conferida pela Constituição Federal e pela Lei Complementar 24/75.

Entretanto, observa-se que os membros que compõem o Conselho, buscando fortalecer a capacidade arrecadatória de seus respectivos fiscos, têm consistentemente ultrapassado sistematicamente a competência normativa atribuída ao CONFAZ. Este é o caso, assim como em muitos outros acordos celebrados, do convênio abordado no presente trabalho, conforme será analisado a seguir.

### **3.2 AS DISCUSSÕES ACERCA DO CONVÊNIO ICMS 42/2016**

A celebração do Convênio ICMS 42/2016 e a posterior criação dos Fundos Estaduais de Estabilidade Fiscal por diversos entes buscou trazer mais estabilidade para os orçamentos estaduais, mas acabou gerando instabilidade e insegurança para os contribuintes. Alguns pontos do convênio e das leis que instituíram os fundos acabaram sendo objeto de muitos debates. Alguns destes pontos serão analisados em seguida.

---

<sup>23</sup> ATALIBA, Geraldo. Eficácia dos convênios para isenção do ICM. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 11-12, p. 107, jan.-jun. 1980.



### ***3.2.1 Vedação de vinculação da receita de imposto à fundo específico***

Parte dos envolvidos nas discussões levantaram um argumento contrário à incidência do FEEF. Para isso, partiram do pressuposto de sua classificação como um imposto, mais especificamente de ICMS, e fundamentaram na impossibilidade de vincular a receita obtida com a arrecadação desse tributo a um fundo específico.

Em um breve retrospecto histórico, diante do grave contexto econômico que afetava diversos entes federativos, foi promulgado o Convênio Confaz nº 42/2016, que facultou aos estados e ao Distrito Federal condicionar a fruição de benefícios fiscais de ICMS. Isso é evidenciado pela Cláusula 1ª do mencionado convênio:

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:

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

O Convênio Confaz nº 42/2016 vai além, a partir da Cláusula 2ª foi estabelecido que os recursos provenientes dessa exação deveriam ser direcionados a um fundo criado para a manutenção fiscal do ente federativo. Por conta disto, os estados, ao publicarem suas leis instituindo os FEEFs, criaram a obrigação de repasse de 10% do montante do benefício aos fundos como condição para fruição de incentivo fiscal.

Quanto à vinculação dos recursos obtidos, veja-se o exemplo da Lei nº 15.865, de 30 de junho de 2016, que instituiu o FEEF no Estado de Pernambuco:

Art. 5º Os recursos auferidos pelo FEEF serão destinados ao equilíbrio fiscal do Tesouro do Estado, observado o disposto no art. 9º.

Art. 9º O Poder Executivo encaminhará à Assembleia Legislativa projeto de lei que autorize a abertura de crédito especial no orçamento do Estado, com as compatíveis classificações orçamentárias, visando atender à integralização dos recursos necessários à constituição do FEEF.

Necessário também analisar o Decreto nº 43.346, de 29 de julho de 2016, que regulamentou o fundo:

Art. 1º O Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF, instituído pela Lei nº 15.865, de 30 de junho de 2016, com a finalidade de manutenção do equilíbrio fiscal do Estado, fica regulamentado nos termos deste Decreto.

Art. 5º Compete ao Comitê Decisório do FEEF, na forma estabelecida no art. 6º da Lei nº 15.865, de 2016:

I - elaborar o plano de aplicação dos recursos do FEEF;

II - autorizar, quando for o caso, a celebração de contratos ou convênios com recursos do FEEF;

III - supervisionar a aplicação dos recursos e os seus resultados; e

IV - deliberar a respeito dos demais assuntos que lhe forem submetidos pelo órgão gestor.

§ 1º O Comitê Decisório deve se reunir, ordinariamente, uma vez por mês e, extraordinariamente, sempre que necessário, por convocação de sua presidência, podendo deliberar com a presença da maioria simples de seus membros.

§ 2º As deliberações e outros atos, objeto de apreciação, julgamento ou aprovação do Comitê Decisório, devem ser transcritos em atas assinadas e rubricadas pelos membros e devidamente arquivadas pelo órgão gestor.

Art. 6º Os recursos do FEEF devem ser disponibilizados no orçamento dos órgãos ou entidades do Estado em fonte específica obedecendo às deliberações do Comitê Gestor nos termos do art. 5º.

Art. 7º As prestações de contas relativas à aplicação dos recursos do FEEF devem ser elaboradas, registradas e arquivadas nos termos da legislação financeira vigente, sem prejuízo da atuação dos órgãos de controle interno e externo.

Art. 8º Fica a Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco - SEFAZ autorizada a expedir normas complementares necessárias à correta utilização dos recursos do FEEF, em observância ao disposto no art. 7º da Lei nº 15.865, de 2016.

Art. 9º O saldo do Fundo apurado no encerramento do exercício deve passar para o exercício seguinte a crédito do próprio Fundo.

Parágrafo único. O saldo porventura existente, à época da extinção do FEEF, deve ser revertido ao Tesouro do Estado.

Art. 10. A SEFAZ deve disciplinar o recolhimento das receitas do FEEF, nos termos do art. 7º da Lei nº 15.865, de 2016.

Art. 11. Os recursos recolhidos ao FEEF devem ser aplicados em conformidade com as ações previstas no Plano Plurianual e na Lei Orçamentária Anual, nos termos do § 1º do art. 6º da Lei nº 15.865, de 2016.

Os dispositivos colacionados acabam por evidenciar que há vinculação das receitas tributárias à fundo. Em situação semelhante se encontra a legislação do Estado do Rio de Janeiro, que possui um ponto digno de atenção é que, de acordo com o art. 6º, § único da Lei nº 7.428/2016, a receita obtida pelo FEEF será integralmente direcionada para o pagamento total da folha salarial dos servidores públicos pelo Poder Executivo. Adicionalmente, no mesmo dispositivo legal, estipula-se que em situações de atraso no pagamento dos servidores, fica proibido o uso dos recursos dessa exação para qualquer outra finalidade.

Portanto, a partir da classificação do FEEF como um imposto, surgiu o argumento de sua inconstitucionalidade, uma vez que vincula a receita desse tributo a um fundo específico, o que é vedado pela Carta Magna, conforme estabelece o art. 167, inciso IV. Como

se sabe, um dos critérios para diferenciar as espécies tributárias é a desvinculação ou vinculação do produto do recolhimento do tributo a uma finalidade específica.

Nesse sentido, o imposto, conforme previsto no art. 145, inciso I da CF e art. 16 do CTN, possui como uma de suas características a não destinação específica do montante arrecadado, ou seja, é vedada a vinculação da receita desse tributo a um fundo em particular. Nesse sentido, o próprio Supremo Tribunal Federal já emitiu, em diversas ocasiões, entendimento pela impossibilidade de destinação a fundo ou órgão do montante obtido a título de ICMS, respaldando o princípio constitucional da não-afetação. Isso pode ser observado em:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO CONSTITUCIONAL E ORÇAMENTÁRIO. ARTS. 245, CAPUT, INCISO III, E PARÁGRAFO 3º, E 246 DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DE MATO GROSSO. APLICAÇÃO ANUAL DE 35% PROVENIENTE DE TRANSFERÊNCIAS, NA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO ESCOLAR. APLICAÇÃO DE PERCENTUAIS DA RECEITA CORRENTE LÍQUIDA NA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA UNIVERSIDADE DO ESTADO DE MATO GROSSO – UNEMAT. RESTRIÇÃO ÀS COMPETÊNCIAS DO CHEFE DO PODER EXECUTIVO PARA ELABORAÇÃO DAS PROPOSTAS DE LEIS ORÇAMENTÁRIAS. VIOLAÇÃO À RESERVA DE INICIATIVA DO CHEFE DO PODER EXECUTIVO (CF, ART. 165). OFENSA À SEPARAÇÃO DE PODERES (CF, ART. 2º). VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO AFETAÇÃO (CF, ART. 167, IV). MEDIDA CAUTELAR CONFIRMADA. PROCEDÊNCIA. 1. O art. 212 da Constituição Federal especifica que a “União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito federal e os Municípios, vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino”. 2. A gradação de percentual mínimo de recursos destinados à manutenção e ao desenvolvimento do ensino não pode acarretar restrições às competências constitucionais do Poder Executivo para a elaboração das propostas de leis orçamentárias. Inteligência do art. 165 da Constituição Federal. 3. Invalidez de emenda à Constituição estadual que, aprovada em turno único de votação, resulte de emenda parlamentar e acarrete aumento de despesa em proposta do Poder Executivo. Inteligência do art. 60, § 2º, de observância obrigatória por parte dos Estados Membros, e do art. 63, I, da Constituição Federal. Precedentes. 4. Os artigos impugnados subtraem do Poder Executivo local a legítima atribuição para definir e concretizar, em consonância com as prioridades do Governo em exercício, políticas públicas igualmente relevantes à concretização dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, relacionadas a outros direitos fundamentais, a exemplo da saúde e da segurança pública. Ofensa à separação de poderes. Precedentes. 5. Inconstitucionalidade de normas que estabelecem vinculação de receitas tributárias a órgãos, fundos ou despesas, por violação ao art. 167, IV, da Constituição Federal, e restrição à atribuição constitucional do Poder Executivo para elaborar propostas de leis orçamentárias. Precedentes. 6. Medida cautelar confirmada e ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. “(grifei)” (ADI 6275, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, Dje de 18.08.2020)

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – EMENDA À CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DE GOIÁS (EC Nº 02/91) – LIMITAÇÕES AO

PODER CONSTITUINTE DECORRENTE – PRERROGATIVA QUE NÃO SE REVESTE DE CARÁTER ABSOLUTO – NORMA CONSTITUCIONAL ESTADUAL QUE DETERMINA, NO ÂMBITO DAQUELA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, A DESTINAÇÃO DE “NÃO MENOS QUE CINCO POR CENTO DE SUA RECEITA TRIBUTÁRIA LÍQUIDA” AO PODER LEGISLATIVO (ART. 110, § 5º, I, “a”) – TRANSGRESSÃO À CLÁUSULA CONSTITUCIONAL DA NÃO AFETAÇÃO DA RECEITA ORIUNDA DE IMPOSTOS (CF, ART. 167, IV) – VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL QUE IMPEDE, RESSALVADAS AS EXCEÇÕES PREVISTAS NA PRÓPRIA CONSTITUIÇÃO, A VINCULAÇÃO DOPRODUTO DA ARRECAÇÃO DE IMPOSTOS A ÓRGÃO, FUNDO OU DESPESA – PRECEITO NORMATIVO QUE, DE OUTRO LADO, IMPÕE AOS DEMAIS PODERES E ÓRGÃOS AUTÔNOMOS ESTATAIS RESTRIÇÃO INDEVIDA, DE ORDEM FINANCEIRA, APTA A COMPROMETER A PRÓPRIA AUTONOMIA ORÇAMENTÁRIA QUE LHES FOI ATRIBUÍDA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA – MEDIDA CAUTELAR ANTERIORMENTE DEFERIDA PELO PLENÁRIO DESTA SUPREMA CORTE – REAFIRMAÇÃO DA CONSOLIDADA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE O TEMA – PRECEDENTES – PARECER DA PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA PELA INCONSTITUCIONALIDADE DA ALÍNEA “A” DO INCISO I DO § 5º DO ART. 110 DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DE GOIÁS –AÇÃO DIRETA JULGADA PROCEDENTE. (ADI 659, Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJe Divulg de 16.10.2020)”

“DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI MUNICIPAL Nº 923/2009. VINCULAÇÃO DE RECEITA DE ICMS A FUNDO. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DA LEI EVIDENCIADA. NORMA DE REPRODUÇÃO OBRIGATÓRIA. AFRONTA AO ART. 167, IV, DA CRFB/88, E AO ART. 154, IV, DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. Nos termos da jurisprudência da Corte, é inconstitucional a destinação de receitas de impostos a fundos ou despesas, ante o princípio da não afetação aplicado às receitas provenientes de impostos. 2. Pretensão de, por vias indiretas, utilizar-se dos recursos originados do repasse do ICMS para viabilizar a concessão de incentivos a empresas. Agravo regimental a que se nega provimento.”

(STF - AgR ARE: 665291 RS - RIO GRANDE DO SUL, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 16/02/2016, Primeira Turma)

Nessa linha de argumentação, a Lei nº 7.428/2016 poderia ter desrespeitado o art. 167, inciso IV da CF, uma vez que criou um imposto cujo recolhimento estaria vinculado a um propósito específico - neste caso, ao adimplemento integral da folha dos servidores. Por outro lado, em resposta a essa lógica, há o entendimento de que o FEEF não configuraria uma violação constitucional, pois não estaria vinculado ao que preceitua o art. 167, inciso IV da CF.

Isso se deve ao argumento de que o FEEF se assemelha ao fundo descrito no art. 71 da Lei nº 4.320/64. Segundo essa perspectiva, esse fundo não se destina a objetivos específicos, mas sim à finalidade genérica de equilíbrio financeiro do Estado, com especial atenção ao adimplemento da folha de pagamento dos servidores públicos.

Adicionalmente, a destinação mencionada no art. 7º, §1 da Lei nº 7.428/2016 - despesas com Saúde, Educação e Segurança Pública - representaria apenas o custeio dos

serviços básicos de uma sociedade, os quais são deveres exclusivos do Estado. Assim, seria novamente evidenciada a finalidade genérica do FEEF, afastando a aplicação do art. 167, inciso IV da CF.

Diante do exposto, torna-se evidente que há duas perspectivas sobre a alegada violação do FEEF ao art. 167, inciso IV da CF: (i) aquela que sustenta a inconstitucionalidade do FEEF por destinar de forma específica a receita obtida com o recolhimento do imposto; (ii) a que contesta esse argumento, argumentando que o FEEF não se trata de um fundo específico, mas sim possui o objetivo genérico de buscar o equilíbrio financeiro dos estados, o que não infringe o princípio da não afetação dos impostos.

No entanto, no contexto da ADI 5635, ficou decidido que a legislação analisada não vinculava os recursos obtidos à despesa específica:

17. Nesse contexto, o FEEF e o FOT se caracterizam como fundos atípicos, haja vista não se destinarem a organizar programações específicas e detalhadas, que possam viabilizar o controle e a aplicação dos recursos em ações ou objetivos predeterminados. Por essa razão, não constituem unidades orçamentárias, não estão vinculados a um órgão ou a um gestor determinado nem são destinados a programas de trabalho específicos ou detalhados. Tais fundos atípicos se caracterizam como uma estratégia de particularizar recursos no orçamento, conferindo relativa margem de liberdade ao órgão executivo quanto à alocação das receitas auferidas.

18. Importante ressaltar que não há na Lei estadual nº 8.645/2019, diferentemente da Lei estadual nº 7.428/2016, qualquer ordem de aplicação de recursos a um programa de trabalho específico capaz de propiciar uma vinculação constitucionalmente proibida. Assim, buscando compatibilizar os dispositivos da legislação estadual ao art. 167, IV, da CF/1988, deve ser afastada qualquer exegese que vincule as receitas vertidas ao FEEF/FOT a um programa governamental específico. Os recursos que compõem esses fundos devem ter destinação genérica, podendo atender a quaisquer demandas. Entendimento diverso que pretenda estabelecer uma ordem de prioridade, em abstrato, para a consecução primeira de determinadas despesas em prejuízo de outras, afronta a aludida desvinculação das receitas tributárias imposta pela Constituição.

Sendo assim o STF entendeu que, por terem uma destinação genérica, ou seja, apenas acrescerem ao orçamento estadual, não configurariam vinculação de receita de impostos.

### ***3.2.2 Desrespeito à não-cumulatividade do ICMS***

Se baseando na premissa de considerar o depósito no FEEF como um Imposto, estreitamente vinculado ao adicional de ICMS, surge um argumento que questiona sua constitucionalidade devido à alegada violação à sistemática da não-cumulatividade, conforme estipulado no art. 155, §2 da Constituição Federal:

Antes de aprofundar essa discussão, é pertinente fazer alguns comentários acerca da não-cumulatividade, um princípio muito presente em tributos indiretos, como o ICMS e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

O principal objetivo dessa sistemática é evitar as múltiplas incidências do tributo na mesma operação econômica, prevenindo assim o chamado "efeito cascata". Portanto, a não-cumulatividade proporciona a oportunidade de compensar créditos e débitos relativos ao mesmo tributo. Conforme destaca o professor Leandro Paulsen<sup>24</sup>:

A não cumulatividade, no sistema brasileiro, costuma operar mediante a apropriação de créditos quando da aquisição de um produto ou mercadoria onerado pelo tributo e sua utilização para compensação com o mesmo tributo quando devido novamente na incidência sobre a operação posterior com tal objeto incorporado a outro ou simplesmente revendido. Os créditos assegurados para evitar a cumulatividade são denominados de créditos básicos, correspondendo ao tributo já cobrado sobre a operação anterior. Desse modo, toma-se o tributo cobrado para deduzi-lo quando da nova incidência. Daí por que se costuma referir que se trata de uma sistemática de "imposto sobre imposto", e não de "base sobre base". A incidência é sempre sobre o valor total. Apura-se o montante devido e desconta-se o crédito para verificar o valor a pagar. Utiliza-se um mecanismo de créditos e débitos em que, na hora de pagar o tributo, se verificam os créditos de que se disponha, para deduzi-los.

Na prática, o mecanismo funciona da seguinte maneira: o contribuinte utiliza o imposto cobrado na aquisição (entrada) da mercadoria para abater o valor que será cobrado na venda (saída) desse produto. Se essa previsão não existisse, o produto final teria uma carga tributária significativamente alta, já que o imposto incidiria em todas as etapas da circulação da mercadoria sem distinção, fazendo com que, em cadeias longas, o tributo representasse valor desproporcional.

No entanto, devido à sistemática da não-cumulatividade, o produto final acaba tendo uma "incidência única" do imposto, o que é crucial para o ICMS, um tributo indireto. Essa sistemática evita a excessiva majoração da carga tributária, beneficiando, principalmente, o consumidor final, ponta da cadeia e que sofre os reflexos do ônus do imposto.

Diante desse contexto, surgiu o entendimento da inconstitucionalidade do FEEF, uma vez que, apesar de ser classificado como ICMS, não era permitido ao contribuinte realizar a apuração e o recolhimento com base na sistemática da não-cumulatividade. Em outras palavras, não era possível abater o débito do FEEF com os créditos existentes, uma vez

---

<sup>24</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo. Editora Saraiva, 2022. p. 206.

que foi instituída uma metodologia de apuração própria para a obrigação desse suposto imposto, que não permitia a utilização de créditos para abatimento do débito devido.

Dessa forma, dentro desse sistema, o contribuinte não teria a possibilidade de destacar na nota fiscal o valor devido ao FEEF. Isso ocorre porque a apuração do montante a ser recolhido ao imposto é realizada mensalmente, e não a cada etapa de circulação da mercadoria, como é comum no ICMS.

Como resultado, não seria viável abater o valor pago a título de imposto na entrada da mercadoria no montante de saída, uma vez que não há o destaque na nota fiscal, que representa uma etapa de controle essencial para a operacionalização da não cumulatividade. Nessa situação, o ônus tributário recairia integralmente sobre o contribuinte de direito e não seria possível repassar ao consumidor final o valor pago a título de FEEF na mercadoria como crédito. Diante disso, é relevante destacar que essa constatação de violação pelo FEEF ao regramento constitucional da não-cumulatividade foi observada pelo Ministro Luís Barroso no contexto da ADI nº 5.635/RJ:

Isso porque, nessa concepção, assumindo ser uma majoração do imposto estadual, a regra constitucional impõe que se respeite a não cumulatividade, como instrumento para promover a neutralidade da sua incidência ao longo da cadeia produtiva, “compensando o que for devido em cada operação [...] com o montante cobrado nas anteriores.

(..)

A metodologia de apuração do referido depósito não afasta a natureza jurídica de imposto nem inviabiliza que se mensurem os respectivos créditos. A própria concessão dos benefícios fiscais relativos ao ICMS se atrela a uma operação e pode servir como referencial para o cálculo do crédito. Entendimento diverso sobre o tema importaria admitir que o depósito em questão é despido de característica elementar ao ICMS e atrair, por conseguinte, novos questionamentos sobre a sua natureza jurídica em oposição à lógica adotada para a instituição dos depósitos em voga. 26. Por essa razão, esta Corte deve fazer uma interpretação conforme a Constituição da legislação estadual de modo a garantir a não cumulatividade do ICMS em questão.

Porém, no julgamento da ADI, foi decidido que os depósitos não constituiriam violação do princípio da não cumulatividade no ICMS:

Não cumulatividade. A metodologia de apuração do depósito não afasta a natureza jurídica do ICMS nem inviabiliza que se mensurem os respectivos créditos. Interpretação conforme a Constituição para garantir a não cumulatividade, sem prejuízo de análises particulares dos benefícios fiscais para impedir o aproveitamento indevido dos créditos. Aplicam-se aos depósitos em questão as regras próprias do ICMS.

Sendo assim, entendeu o STF que a questão foi superada.

#### 4 BENEFÍCIOS CONCEDIDOS ANTES DA INSTITUIÇÃO DO FEEF: ART 178 DO CTN E SÚMULA 544 DO STF

Outro aspecto interessante de análise do FEEF diz respeito à sua aplicabilidade, ou não, aos benefícios concedidos mediante certas condições e por um prazo certo, amparados legalmente pelo art. 178 do CTN. Primeiramente, é necessário esclarecer esse tipo de benefício, que é concedido de forma onerosa, ou seja, aquele que exige o cumprimento de condições preestabelecidas para seu usufruto, além de ser concedido por um período determinado.

É sabido que, no atual sistema tributário nacional, a regra predominante é que os benefícios fiscais podem ser revogados ou modificados a qualquer momento, conforme o art. 178 do CTN. No entanto, esse princípio é excepcionado quando se trata de incentivos onerosos, pois o próprio art. 178 do CTN impede a revogação parcial desses benefícios antes do término do prazo 'ad quem'. Assim, esses benefícios não podem ser extintos a qualquer momento, mas apenas quando o prazo de vigência preestabelecido chegar ao fim. Nesse sentido é a lição de Schoueri<sup>25</sup>:

Já foi dito acima que a jurisprudência admite que a isenção possa ser revogada a qualquer tempo. Tal regra sofre, entretanto, importante exceção no caso de isenções concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições.

Em tais casos, entendeu o legislador complementar que seria necessário ter em conta que o contribuinte poderá ter efetuado investimentos contando com o regime excepcional que lhe teria sido assegurado durante aquele intervalo temporal.

Imagine--se, por exemplo, um contribuinte que tenha instalado uma fábrica em região menos desenvolvida do território nacional, tendo em vista lei federal que tenha assegurado a isenção do Imposto de Renda pelo período de dez anos após a instalação.

Embora não se possa propriamente falar em contrato entre o Fisco e o contribuinte (a relação tributária não é imediatamente contratual), é inegável que o legislador ofereceu um incentivo fiscal que há de ter sido levado em conta pelo contribuinte na sua decisão quanto à localização da planta industrial. É essa a razão para o art. 176, transcrito acima, ter se referido à possibilidade de um contrato: o legislador autorizará a Administração a comprometer--se com o particular, assegurando a isenção, enquanto também o particular assumirá o compromisso de atender às exigências legais para a concessão da isenção. Importa ver que a isenção continuará decorrendo da lei; o contrato não gerará a obrigação da Administração, mas apenas assegurará o cumprimento das condições que, uma vez preenchidas, ensejarão (independentemente da vontade das partes) a isenção.

O art. 178 do Código Tributário Nacional garante a continuidade da isenção, pelo prazo determinado na lei que a concedeu, para os contribuintes que tenham cumprido aquelas condições:

---

<sup>25</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. Saraiva: São Paulo, 2015. p. 406.



O Sistema Tributário Nacional incorporou essa possibilidade com o objetivo de consagrar o princípio da segurança jurídica, conforme previsto no art. 5º, inciso XXXVI da CF, permitindo que o contribuinte não seja surpreendido por uma revogação inesperada de seu benefício fiscal, mesmo após cumprir todas as condições estabelecidas pelo ente competente.

Se não houvesse essa previsão legal, possibilitando que o Estado agisse de maneira arbitrária, restringindo o direito daquele que agiu de boa-fé e cumpriu sua parte do acordo, estaríamos diante de uma situação que abalaria profundamente o princípio da segurança jurídica, o que é inadmissível em um Estado Democrático de Direito. As isenções e incentivos fiscais que tenham prazo certo e dependam de determinadas condições integram o patrimônio jurídico de seus beneficiários, impondo que o Estado mantenha os compromissos assumidos, sob pena da violação ao princípio de confiança na lei e no Estado.

A disposição do art. 178 do CTN é de extrema importância, tanto que o STF consolidou a Súmula nº 544, segundo a qual "isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas". A jurisprudência nacional segue essa linha:

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. SUDENE. BENEFÍCIO CONCEDIDO SOB CONDIÇÃO. IRREVOGABILIDADE DURANTE O PERÍODO PREVISTO NO ATO DECLARATÓRIO. É firme a jurisprudência desta Corte no sentido de que a isenção tributária concedida por prazo certo e sob condição onerosa gera direito adquirido ao contribuinte beneficiado. O acolhimento da pretensão demandaria verificar, em concreto, a inexistência dos requisitos e pressupostos necessários ao gozo do incentivo. Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a controvérsia posta nestes termos demanda o reexame da legislação infraconstitucional aplicável ao caso. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF - AI: 861261 MG, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 18/11/2014, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-249 DIVULG 17-12-2014 PUBLIC 18-12-2014)

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO CONDICIONADA E DEFERIDA A PRAZO CERTO. LIVRE SUPRESSÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 544 DO STF. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CF. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO. I – O acórdão recorrido encontra-se em consonância com a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a isenção tributária, quando concedida por prazo certo e mediante atendimento de determinadas condições, gera direito adquirido ao contribuinte beneficiado. Incidência da Súmula 544 do STF. II – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver orientação consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida. III - Agravo regimental improvido. (STF - RE: 582926 CE, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de

Julgamento: 10/05/2011, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-100 DIVULG 26-05-2011 PUBLIC 27-05-2011 EMENT VOL-02531-01 PP-00145)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. BEFIEIX. ISENÇÃO CONCEDIDA PELA UNIÃO: C.F., 1967, com a EC 1/69, art. 19, § 2º. PROIBIÇÃO DE CONCESSÃO, POR PARTE DA UNIÃO, DE ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS. C.F., art. 151, III. SISTEMÁTICA DE REVOGAÇÃO: ADCT, art. 41,

§§ 1º, 2º e 3º. ISENÇÃO CONCEDIDA POR PRAZO CERTO E EM FUNÇÃO DE DETERMINADAS CONDIÇÕES: DIREITO ADQUIRIDO. CTN, art. 178. C.F., art.

5º, XXXVI. Súmula 544-STF. I - Isenção de tributos estaduais e municipais concedidas pela União sob o pálio da Constituição pretérita, art. 19, § 2º. Isenção do ICM, hoje ICMS, em razão do Programa de Exportação - BEFIEIX, com prazo certo de dez anos e mediante condições. A sua revogação, em face da proibição de concessão, por parte da União, de isenção de tributos estaduais e municipais - CF, art. 151, III - há de observar a sistemática do art. 41, §§ 1º e 2º do ADCT. Em princípio, ela somente ocorreria dois anos após a promulgação da CF/88, dado que não confirmada pelo Estado membro. Todavia, porque concedida por prazo certo e mediante condições, corre em favor do contribuinte o instituto do direito adquirido (CTN, art. 178; CF, art. 5º, XXXVI; ADCT, art. 41, § 2º; Súmula 544-STF). Quer dizer, a revogação ocorrerá após o transcurso do prazo da isenção. II - R.E. não conhecido. (STF - RE: 169880 SP, Relator: CARLOS VELLOSO, Data de Julgamento: 29/10/1996, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 19-12-1996 PP-51790 EMENT VOL-01855-05 PP-00953)

ICM - ISENÇÃO - A ISENÇÃO CONCEDIDA PARA O ANTIGO IVC APROVEITA AO ATUAL ICM E TENDO CARÁTER ONEROSO E TERMO CERTO, NÃO PODE SER REVOGADA (SÚMULA 544)- TRATANDO-SE DE ISENÇÃO FISCAL POR PRAZO CERTO, CONSTITUI ELA DIREITO ADQUIRIDO, AMPARADO POR PRECEITO CONSTITUCIONAL. "A COMPETÊNCIA, QUE A CONSTITUIÇÃO CONFERE AOS ESTADOS QUANTO A MATÉRIA TRIBUTÁRIA, SÓ PODE SER ATINGIDA POR NORMA CONSTITUCIONAL, NÃO POR DISPOSITIVO DE LEI COMPLEMENTAR. ASSIM SE FORAM APROVADOS E EXCLUIDOS DE APRECIÇÃO JUDICIAL ATOS COMPLEMENTARES QUE NÃO RESPEITARAM AQUELA COMPETÊNCIA, REPORTANDO-SE A ATOS INSTITUCIONAIS QUE PARA TANTO NÃO LHE DEVAM BASE, E SE FORAM IGUALMENTE APROVADOS OS ATOS INSTITUCIONAIS, HÁ QUE DAR PREVALENCIA A ESTES, ATENTO O PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS". NÃO NEGA VIGÊNCIA A DIREITO FEDERAL O RECONHECIMENTO PRESO AS CIRCUNSTÂNCIAS DE FATO DA CAUSA DE QUE A COAÇÃO EMANA DA AUTORIDADE IMPETRADA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E NÃO PROVIDO.

(STF - RE: 75430, Relator: RODRIGUES ALCKMIN, Data de Julgamento: 21/09/1973, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 26-10-1973)

Inclusive, alguns tribunais estaduais já possuem decisões acerca da cobrança do depósito ao FEEF e o respeito ao artigo 178 do CTN e à Súmula 544 do STF. É o caso das seguintes decisões do Tribunal de Justiça de Pernambuco:

Tribunal de Justiça de Pernambuco Poder Judiciário Gabinete do Des. Paulo Romero de Sá Araújo Praça da República, S/N, Santo Antônio, RECIFE - PE - CEP: 50010-040 - F:( ) 2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO AGRAVO DE INSTRUMENTO N.º: 0003298-20.2020.8.17.9000 AGRAVANTE: ESTADO DE PERNAMBUCO E OUTROS AGRAVADO: VIVA ALIMENTOS LTDA RELATOR: Des. Paulo Romero de Sá Araújo EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. EMPRESA BENEFICIÁRIA DE

ISENÇÃO NO ÂMBITO DO PRODEPE. IMPOSSIBILIDADE DE REDUÇÃO UNILATERAL SUPERVENIENTE POR PARTE DA ADMINISTRAÇÃO ESTADUAL. ISENÇÃO CONCEDIDA EM CARÁTER ONEROSO. DIREITO ADQUIRIDO DO CONTRIBUINTE. AGRAVO NÃO PROVIDO. DECISÃO UNÂNIME. 1. O Estado de Pernambuco, por meio da Lei nº 15.865/2016, regulamentada pelo Decreto nº 43.346/2016, criou o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF, com o qual as empresas contribuintes do ICMS e detentoras de benefícios fiscais, inclusive do PRODEPE, devem contribuir com depósitos mensais equivalentes a 10% (dez por cento) do benefício, a partir de agosto de 2016, sob pena de exclusão do PRODEPE. 2. Tal lei respaldou-se no Convênio ICMS n.º 42/2016 do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, publicado no Diário Oficial da União, em 13 de abril de 2016, o qual, com o escopo de mitigar os efeitos da crise e equilibrar o orçamento público dos Estados e Distrito Federal, autorizou os Estados a imporem condições para a fruição de incentivos e benefícios fiscais que resultem em redução do valor do ICMS a ser pago, inclusive daqueles concedidos anteriormente. 3. A concessão do benefício fiscal, no caso do agravado, foi condicionada à implantação de agrupamento industrial prioritário, com prazo certo de 12 anos, conforme se vê do Decreto nº 40.617, de 3 de abril de 2014. 4. Sendo um benefício fiscal concedido por prazo certo e sob determinadas condições, tratando-se de isenção onerosa ou condicional, as quais geram direito adquirido ao contribuinte, conforme art. 178 do CTN. 5. Sobre o tema, foi editada a Súmula 544 do STF, segundo a qual: “isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”. 6. Agravo não provido. Agravo interno prejudicado. Decisão unânime. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do Agravo de Instrumento nº 0004089-86.2020.8.17.9000 ACORDAM os Desembargadores que integram a 2ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de Pernambuco, à unanimidade, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso, na conformidade do relatório e dos votos proferidos neste julgamento. Recife, data da assinatura eletrônica. Paulo Romero de Sá Araújo Desembargador Relator P12

Tribunal de Justiça de Pernambuco Poder Judiciário Gabinete do Des. Eduardo Guillod Maranhão 3ª CDP 3ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO Apelação Cível nº 0034173-18.2020.8.17.2001 Apte: Engarrafamento Pitu Ltda Apdo: Estado de Pernambuco EMENTA APELAÇÃO CÍVEL EM SEDE DE AÇÃO ORDINÁRIA. TRIBUTÁRIO. PRODEPE. FUNDO ESTADUAL DE EQUILÍBRIO FISCAL - FEEF. NECESSIDADE DE RECOLHIMENTO DE VALOR A ESTE FUNDO COMO CONDIÇÃO DE MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL OUTRORA DEFERIDO. EXISTÊNCIA, NO CASO DOS AUTOS, DE ISENÇÃO ONEROSA POR PRAZO DETERMINADO, A ATRAIR A APLICAÇÃO DO ART. 178 DO CTN, QUE IMPEDE A REVOGAÇÃO DAS REFERIDAS ISENÇÕES ENQUANTO MANTIDAS AS CONDIÇÕES EXIGIDAS E DENTRO SE SEU PRAZO DE VALIDADE. I - Estado de Pernambuco que, por meio da Lei nº 15.865/2016, regulamentada pelo Decreto nº 43.346/2016, criou o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF, com o qual as empresas contribuintes do ICMS e detentoras de benefícios fiscais, inclusive do PRODEPE, devem contribuir com depósitos mensais equivalentes a 10% (dez por cento) do benefício, a partir de agosto de 2016, sob pena de exclusão do PRODEPE. Exação respaldada no Convênio ICMS n.º 42/2016 do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. II – A constatação de que a autora/apelante era contemplada por benefício fiscal concedido por prazo certo e determinado enquadra-se no conceito de isenção onerosa ou condicional, as quais geram direito adquirido ao contribuinte. Observância da regra do 178 do CTN, bem como do enunciado da Súmula 544 do STF. Hipótese que veda a revogação por parte do Poder Público do benefício outrora concedido em respeito ao princípio da segurança jurídica. Precedentes das Câmaras de Direito Público deste TJPE. III - Provimento do apelo. Reforma da sentença. Acolhimento dos pedidos de declaração de inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue ao recolhimento de depósito compulsório em favor do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF. Repetição do indébito. Garantia. Honorários

advocáticos. Majoração para o o percentual de 15% sobre o valor da condenação (art. 85, § 11º, do CPC), o valor da condenação. Decisão unânime. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exmos. Des. que compõem a 3ª Câmara de Direito Público do TJPE, à unanimidade de votos, em CONCEDER PROVIMENTO ao apelo, nos termos do voto do Relator, estando de acordo com as notas Taquigráficas, votos e demais peças que passam a integrar este julgado. Recife, data da certificação digital. Des. Eduardo Guilliod Maranhão Relator E8

Tribunal de Justiça de Pernambuco Poder Judiciário Gabinete do Des. Josué Antônio Fonseca de Sena (4ª CDP) 4ª Câmara de Direito Público APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA nº 0002721-19.2022.8.17.2001 Apelante: ESTADO DE PERNAMBUCO Apelado: NX BOATS INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS NAUTICOS LTDA Relator: Des. Josué Antônio Fonseca de Sena EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO DE APELAÇÃO. ICMS. LEI ESTADUAL N. 15.865/2016 E DECRETO N. 43.264/2016. RECOLHIMENTO DE 10% DO VALOR RELATIVO AO BENEFÍCIO CONCEDIDO AO CONTRIBUINTE PARA O FUNDO ESTADUAL DE EQUILÍBRIO FISCAL (FEEF). IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 544 STF. INCENTIVO FISCAL DE CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. FIRMADO. EMPRESA VINCULADA AO PRODEPE. RECURSO DE APELAÇÃO NÃO PROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

1. A empresa impetrante, ora apelada, interpôs a presente ação para infirmar a obrigação de recolher 10% dos incentivos fiscais deferidos para o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF). Esse é exatamente o cerne da questão, se é devido o repasse do FEEF pela recorrida, que integra a ação fiscal do Estado. 2. No âmbito do tribunal se debate em torno da legitimidade ou não da exação decorrente da instituição do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF) no âmbito do Estado de Pernambuco. Com efeito, o Estado de Pernambuco, por meio da Lei nº 15.865/2016, regulamentada pelo Decreto nº 43.346/2016, criou o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF, com o qual as empresas contribuintes do ICMS e detentoras de benefícios fiscais, inclusive do PRODEPE, devem contribuir com depósitos mensais equivalentes a 10% (dez por cento) do benefício, a partir de agosto de 2016, sob pena de exclusão do PRODEPE. 3. A sobredita lei respaldou-se no Convênio ICMS n.º 42/2016 do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, publicado no Diário Oficial da União, em 13 de abril de 2016, o qual, com o escopo de mitigar os efeitos da crise e equilibrar o orçamento público dos Estados e Distrito Federal, autorizou os Estados a imporem condições para a fruição de incentivos e benefícios fiscais que resultem em redução do valor do ICMS a ser pago, inclusive daqueles concedidos anteriormente. 4. Como se pode observar, trata-se de benefício fiscal concedido por prazo certo e sob determinadas condições, incluindo-se no conceito de isenção onerosa ou condicional, as quais geram direito adquirido ao contribuinte, conforme art. 178 do CTN. 5. Esse direito subjetivo decorre do fato de que as vantagens advindas da isenção se incorporam ao patrimônio do beneficiário, possuindo então direito adquirido protegido constitucionalmente (CF/88, art. 5º, XXXVI). 6. A esse respeito, destaque-se o entendimento jurisprudencial sedimentado na Súmula 544 do STF, segundo o qual: “isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”. 7. A conclusão a que se chega é que as isenções onerosas ocasionam direito subjetivo dos contribuintes que implementaram as condições de continuarem desfrutando do benefício até o término do prazo previsto, sendo vedada a revogação por parte do poder público em observância ao princípio da segurança jurídica. 8. Saliente-se que o Estado de Pernambuco, por força do Decreto nº 40.123/2013, houve por bem, em 28 de novembro de 2013, outorgar à Autora incentivo fiscal de créditos presumidos do ICMS. Observo, ainda, que o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ editou o Convênio ICMS nº 42/2016, autorizando os Estados e o Distrito Federal a criarem condições adicionais para a fruição de incentivos fiscais no âmbito do ICMS ou ainda a redução do seu montante, em momento posterior ao incentivo outorgado à autora. 9. Portanto, a consequência jurídica da modificação prematura da isenção concedida por prazo certo e condicional é o surgimento do direito subjetivo dos contribuintes, que implementaram a condição, de continuarem

desfrutando do benefício até o término do prazo previsto, decorrendo do fato de que as vantagens advindas da isenção se incorporam ao patrimônio do beneficiário, possuindo então direito adquirido protegido constitucionalmente (CF/88, art. 5º, XXXVI). 10. Por se tratar o presente caso de isenção por prazo certo e condicional, não há que se falar em modificação das condições pactuadas da Isenção Fiscal estabelecida no Decreto estadual nº 42.623 de 29 de janeiro de 2016 para atender ao estipulado no Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF). 11. Em tempo, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que a revogação da isenção e do benefício da redução da base de cálculo do imposto pode ocorrer a qualquer tempo, exceto se concedidos por prazo certo e em função de determinadas condições (art. 178 c/c 104, III do CTN), como no presente caso. 12. Recurso de Apelação do Estado de Pernambuco não provido, mantendo, integralmente, a sentença vergastada. 13. Decisão Unânime. ACÓRDÃO - Vistos, relatados e discutidos os presentes autos deste Recurso de Apelação nº 0002721-19.2022.8.17.2001, em que figuram como partes as acima indicadas, ACORDAM os Desembargadores integrantes da 4ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de Pernambuco, à unanimidade de votos, NEGAR-LHE PROVIMENTO, na conformidade do voto do relator. Des. Josué Antônio Fonseca de Sena Relator 06

Dessa forma, considerando que as leis que implementam o FEEF, como no caso de Pernambuco e do Rio de Janeiro, impõem a tributação indiscriminada sobre benefícios fiscais já concedidos ou a serem concedidos, pode-se argumentar que isso configura uma violação ao ordenamento jurídico, caracterizada pela quebra da proteção estabelecida no art. 178 do CTN e na Súmula nº 544 do STF.

Curiosamente, o próprio Estado do Rio de Janeiro, ao se posicionar sobre a solicitação cautelar na ADI nº 5.635/RJ, afirmou que o FEEF não deveria incidir sobre benefícios fiscais de natureza condicionada. Nesse sentido, quando do julgamento da ADI 5635, o STF reconheceu que, nos casos de benefícios concedidos por tempo determinado e condicionais, não deveria haver cobrança do depósito ao FEEF. Os ministros apenas entenderam que a ADI não era a via para analisar caso a caso cada benefício para verificar se eles se enquadrariam no contexto do artigo 178 do CTN:

Direito adquirido a benefício fiscal. Acolher a premissa da revogação indevida de benefício fiscal requer verificar, em cada caso concreto, o atendimento aos requisitos necessários à fruição do favor fiscal, providência inviável em julgamento de ação direta de inconstitucionalidade. Eventual hipótese de supressão indevida de benefício fiscal deverá ser solucionada em via própria, com base em legislação infraconstitucional.

Portanto, conclui-se que o FEEF, determinação do artigo 178 do CTN e Súmula 544 do STF, não é aplicável aos benefícios concedidos mediante certas condições e por prazo previamente determinado que já estavam sendo usufruídos antes do fundo ser instituído.

## 5 CONCLUSÃO

O exame realizado ao longo deste trabalho revela nuances cruciais na interação entre tributação, incentivos fiscais e o polêmico Convênio ICMS 42/2016. Em particular, a condicionante, imposta pelo pelos estados, do recolhimento Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF) para fruição de benefícios fiscais, mesmo os concedidos anteriormente à sua instituição.

Ao verificar a legalidade e constitucionalidade desse condicionamento, observa-se que impor a obrigatoriedade de depósitos ao FEEF para a manutenção de benefícios fiscais preexistentes se choca diretamente com preceitos fundamentais do ordenamento jurídico tributário. Nesse sentido, a análise da normativa vigente, em especial, do artigo 178 do Código Tributário Nacional e da Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal, evidencia uma proteção específica conferida aos benefícios fiscais concedidos mediante condições onerosas e prazos determinados.

A possibilidade de revogação parcial desses benefícios, antes do término do prazo estipulado, é vedada, garantindo a segurança jurídica aos contribuintes que, de boa-fé, cumpriram as condições estabelecidas pelos entes federativos. Assim, impor a obrigatoriedade de depósitos ao FEEF como requisito para a manutenção desses benefícios poderia configurar um cerceamento desse direito adquirido, subvertendo os princípios que norteiam a aplicação justa e equitativa das normas tributárias.

A segurança jurídica tem como desígnio conferir estabilidade à ordem jurídica, garantindo a certeza, previsibilidade e confiabilidade do direito. Além disso, busca assegurar a confiança legítima nos atos do Poder Público, os quais devem pautar-se pelos princípios de boa-fé, moralidade e razoabilidade.

Embora a segurança jurídica e a proteção da confiança não devam resultar no engessamento da ordem jurídica, impedindo o Estado de realizar modificações em prol do interesse público, é inadmissível que o mesmo Estado, em qualquer circunstância, atue de maneira contraditória ao que ele próprio estabeleceu, menosprezando as expectativas legitimamente formadas e surpreendendo aqueles que confiaram em seus atos.

A análise de literatura jurídica, de decisões judiciais e de legislações permitiu constatar que a deve se respeitar o acordado inicialmente entre contribuinte e fisco, não sendo possível inovar de modo unilateral a relação com o condicionamento da fruição ao

cumprimento de obrigação financeira. O CTN, em seu artigo 178, e o Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula 544, garantem ao contribuinte a manutenção do cenário previamente acordado, observando a segurança jurídica e a estabilidade das relações com o Estado, essenciais para o desenvolvimento social e econômico.

Portanto, concluímos que a imposição de depósitos ao FEEF como condicionante para a fruição de benefícios fiscais anteriormente concedidos, contraria não apenas o arcabouço normativo vigente, mas também os princípios fundamentais de segurança jurídica e proteção à confiança legítima dos contribuintes. A busca pelo equilíbrio fiscal não pode prescindir do respeito às garantias constitucionais e legais que asseguram a estabilidade das relações tributárias e a justiça no sistema fiscal brasileiro.

## REFERÊNCIAS

- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo. Noeses, 2007.
- SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. São Paulo. Editora Saraiva, 2023.
- COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo. Editora Saraiva, 2022.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo. Editora Saraiva, 2022.
- BARRETO, Aires F. **Benefícios fiscais a programas especiais de exportação-BEFIEX**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 42, p. 1678, out-dez. 1997.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 13. ed. rev. e ampl. até a Emenda Constitucional 56/2007, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª edição. São Paulo. Saraiva. 2017.
- BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2020.
- ESTADO DO CEARÁ. Lei Nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe acerca do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, e dá outras providências. Fortaleza, Disponível em: <<https://sefazlegis.sefaz.ce.gov.br/api/openFile?id=8e63b1a3-1835-4e3e-aac3-5e2395f4e1d6>> Acesso em 22 out. 2023.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ATALIBA, Geraldo. **Eficácia dos convênios para isenção do ICM**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 11-12, jan.-jun. 1980.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 25 out. 2023.



BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.635. **Diário Oficial da União**. Brasília.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 25 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Confaz. **Convênio ICMS 42**, de 3 de maio de 2016. Autoriza os estados e o Distrito Federal a criar condição para a fruição de incentivos e benefícios no âmbito do ICMS ou reduzir o seu montante. Rio de Janeiro, RJ: Confaz, [2016]. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/CV042\\_16](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/CV042_16). Acesso em: 25 out. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 24**, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF. [1975]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm). Acesso em: 12 nov. 2023