



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MATHEUS SILVA DOS SANTOS

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO CONVÊNIO ICMS 42/2016 POR
DESRESPEITO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE: UMA ANÁLISE DA ADI
5635 E DA JURISPRUDÊNCIA ESTADUAL APLICÁVEL**

FORTALEZA

2023

MATHEUS SILVA DOS SANTOS

A INCONSTITUCIONALIDADE DO CONVÊNIO ICMS 42/2016 POR DESRESPEITO
AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE: UMA ANÁLISE DA ADI 5635 E DA
JURISPRUDÊNCIA ESTADUAL APLICÁVEL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito. Área de concentração: Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

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)

S236i Santos, Matheus.

A inconstitucionalidade do Convênio ICMS 42/2016 por desrespeito ao princípio da anterioridade:
Uma análise da ADI 5635 e da jurisprudência estadual aplicável / Matheus Santos. – 2023.
78 f. : il.

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

Orientação: Prof. Carlos César Sousa Cintra.

1. Convênio. 2. Incentivos Fiscais. 3. Anterioridade. I. Título.

CDD 340

MATHEUS SILVA DOS SANTOS

A INCONSTITUCIONALIDADE DO CONVÊNIO ICMS 42/2016 POR DESRESPEITO
AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE: UMA ANÁLISE DA ADI 5635 E DA
JURISPRUDÊNCIA ESTADUAL APLICÁVEL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Direito da Universidade Federal do
Ceará, como requisito parcial à obtenção do
título de Bacharel em Direito. Área de
concentração: Direito Público.

Aprovada em: 04/12/2023.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Sidney Guerra Reginaldo
Universidade Federal do Ceará (UFC)

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

A Deus.

À minha família, à Paula, ao Amilton e ao
Thiago.

AGRADECIMENTOS

Chegar ao fim de uma jornada requer, sobretudo, resiliência. Aos mais religiosos, requer também muita fé e submissão às vontades de uma força superior. No meu caso, foi uma jornada de intensa confiança em Deus, mesmo sabendo que não mereço as suas melhores bonanças. Gratidão primeiro a Ele por tudo.

Segundo, estendo os meus sinceros agradecimentos a todos que me amam verdadeiramente. Nesse posto estão minha família, representada pelos meus pais, a quem devo tudo, inclusive o fôlego para buscar coisas maiores e melhores na minha vida. Paula, Amilton e Thiago, obrigado por existirem e por depositarem confiança na minha pessoa. Até hoje lembro de quando eu cogitei em desistir de conquistar uma vaga para a faculdade de Direito na Universidade Federal do Ceará. Foi em 2018, após uma intensa jornada no ensino médio, eu chorava copiosamente por não ter conseguido de primeira. Se não fosse pelo apoio deles, naquele momento, certamente eu não teria forças para continuar. Gratidão por isso.

Também não posso esquecer da minha companheira fiel, Déborah Cristina, que contribuiu imensamente com todo esse processo. Sem seu apoio e palavras de consolo nos momentos mais difíceis, com certeza eu não teria conseguido chegar até esse momento. Gratidão por ser meu ponto de equilíbrio e minha melhor amiga. Devo a você muito do que sou hoje.

Além disso, a todos os meus tios, tias, primos e primas, que mesmo sem mantermos muito contato diário, em algum momento depositaram palavras de confiança na conclusão da minha jornada. Vó Lourdes, que já me chama de advogado, também dedico esse trabalho a senhora. Obrigado por tudo.

Ao refletir sobre a conclusão dessa jornada na faculdade, não posso esquecer da capacidade que desenvolvi de suportar os desafios constantes apenas para conseguir estudar. Durante quase cinco anos, suportei o cansaço de viajar mais de 42 km, todos os dias, no trajeto Horizonte e Fortaleza. Chegar atrasado na aula e muito tarde em casa faziam parte da minha rotina. A alternativa de morar perto da faculdade, no começo, não era opção para mim, sobretudo diante dos custos associados a essa estadia. Mesmo assim continuei e persisti, com a certeza de que com muito esforço eu conseguiria suportar essas dificuldades. Suportei.

No segundo ano de faculdade, em 2020, veio a pandemia e todas as incertezas de como continuaria sendo o desenvolvimento do curso dali para frente. Alguns meses sem aula, mas sempre com o sentimento de querer não atrasar muito as atividades. Alguns semestres puxados por conta da compensação, muitas aulas online. No fim, deu certo.

Após esse período de incertezas, veio uma certa estabilidade. Conheci o direito tributário e me interessei. De todas as disciplinas que tive ao longo do curso, certamente esta mais chamou minha atenção e mais despertou o desejo de continuar buscando entender mais. Até hoje é assim, no intenso processo de aprendizagem.

Aos professores da Faculdade de Direito da UFC, meu muito obrigado. Em especial, externo os meus mais sinceros agradecimentos aos Drs. Carlos Cintra e Hugo de Brito Machado Segundo, por terem conduzido com brilhantismo as disciplinas de Direito Tributário, matéria pela qual tentarei desenvolver maiores atenções ao longo da minha carreira profissional quando do término real da faculdade.

Nesses quase cinco anos conheci muitas pessoas que foram essenciais para a troca constante de experiências, impressões, desesperos antes de avaliações, e principalmente momentos felizes. São elas: Amanda Sousa, Larissa Carvalho, Caio Clarindo, Ítalo Matheus, Lucas Ferreira, Eduardo Barbosa, Mateus Januário, Lucas Leôncio, Sofia Carvalho, Moisés Santos, João Victor Maia, Ítalo Pessoa, Jonas Chaves, José Edmar, Arthur Quirino, Lucas Menezes, Jonatas Alexandre, Leonel Marques, entre outros que encontrei nos corredores da UFC. A vocês meu muito obrigado, e espero que continuemos juntos nessa caminhada árdua do direito.

Reitero os agradecimentos novamente ao professor Carlos Cintra, que além de docente exemplar, aceitou o desafio de ser meu orientador nesse trabalho. Professor, obrigado por me auxiliar nessa última jornada na faculdade, bem como por compartilhar seus ensinamentos preciosos. Certamente o tenho como exemplo de profissional e cidadão.

Não foi fácil chegar até aqui, mas é só o começo. As dificuldades são iminentes e presentes, mas espero continuar com esse espírito de resiliência e persistência para superar todas essas barreiras, especialmente sabendo que sou limitado, mas abençoado por ter Deus guiando os meus passos. Parafrazeando Sun Tzu em sua obra A Arte da Guerra: “Na guerra, não é a doutrina crer que o inimigo não venha, mas, sim, estar pronto para o receber; não se convencer de que não nos atacará, mas sim, tornar-se invencível a si próprio”.

“Porque para Deus nada é impossível.”

(Lucas 1:37)

RESUMO

Esta pesquisa se propõe a analisar a figura jurídica dos denominados convênios de ICMS, bem como a sua capacidade de aumentar a carga tributária sentida pelos contribuintes, ainda que indiretamente, e a partir dessas mudanças, verificar como a anterioridade tributária deve ser observada pelo legislador. Como exemplo fidedigno, tem-se a figura do Convênio ICMS 42/2016, que condiciona a fruição de incentivos ou benefícios fiscais de ICMS ao depósito de 10% do benefício experimentando pelos contribuintes a um fundo estadual de desenvolvimento econômico ou equilíbrio fiscal, instituído para reequilíbrio financeiro dos estados, ou até mesmo reduzir, na mesma proporção, o montante incentivado de imposto, fato que, na prática, causa o mesmo efeito tributário. O estudo foi desenvolvido a partir de uma análise bibliográfica descritiva, sobretudo analisando os principais trabalhos que defendem a inconstitucionalidade dessa cobrança por parte dos Estados e pelo Distrito Federal. Portanto, diante da reflexão levantada ao longo do presente trabalho, restou pacífica a conclusão pela completa inconstitucionalidade do mencionado convênio. Em síntese, além da discussão acerca da extrapolação da competência federativa, os decretos legislativos autorizados pelo Convênio ICMS 42/2016 desrespeitam princípios basilares como a anterioridade e a segurança jurídica, bem como vinculam indevidamente receitas tributárias a fundo com destinação específica.

Palavras-chave: anterioridade tributária; Convênio ICMS 42/2016; incentivos fiscais.

ABSTRACT

This work is committed to evaluating the so-called ICMS legal underpinnings, bearing in mind its way of indirectly increasing tax burden on taxpayers. Furthermore, it's our intention to shed lights on how tax precedence might be precisely viewed by legislators. As a practical example, we work on the ICMS 42/2016 Agreement, which is associated to a sort of enjoyment as for ICMS incentives or tax benefits regarding 10% deposit over benefits experienced by taxpayers into a state fund tempted to economic development or fiscal balance, mainly conceived as way of financially reorganizing states, or even reduce prompted tax amount within same proportion, effectively causing sameness tax effect. This work was primarily thought to be based on a descriptive bibliographical analysis, by examining key works that argue for the lack of constitutionality as for this charge imposed both by states and Federal District. Therefore, counting on the reflection conducted throughout this work, we may conclude as the entire misleading role played by ICMS 42/2016 Agreement. As executive summary, apart from the discussion on the overstepping of federal competence, the legislative decrees authorized by ICMS 42/2016 Agreement disrespect fundamental principles such as precedence and legal certainty, and improperly link tax revenues to funds regard specific purposes.

Keywords: tax precedence; ICMS 42/2016 Agreement; tax breaks.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
AGU	Advocacia Geral da União
ASPIM	Associação das Empresas dos Polos Industriais do Estado do Rio Grande do Norte
CF	Constituição Federal de 1988
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CTN	Código Tributário Nacional
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
FDI	Fundo de Desenvolvimento Indústria do Ceará
FEEF	Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal
FESF	Fundo Estadual de Sustentabilidade Fiscal
FUNDERN	Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal do Rio Grande do Norte
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
PGR	Procuradoria Geral da República
SINCODIV	Sindicato dos Concessionários e Distribuidores de Veículos do Estado da Paraíba
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÉRIO

1	INTRODUÇÃO	13
2	ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA	16
2.1	Escoço histórico	16
2.2	Anualidade e anterioridade	18
2.3	Delimitação constitucional e conceituação	20
2.4	Anterioridade e princípio da segurança jurídica	21
2.5	Anterioridade do exercício e anterioridade nonagesimal	22
3	INCENTIVOS FISCAIS	26
3.1	Noções introdutórias	26
3.2	Delimitação conceitual	27
3.3	Arcabouço normativo e natureza jurídica dos incentivos fiscais	29
3.4	Incentivos fiscais financeiros e tributários	30
3.5	Espécies de incentivos fiscais tributários	32
3.5.1	Anistia	33
3.5.2	Remissão	33
3.5.3	Diferimento	34
3.5.4	Crédito Presumido	34
3.5.5	Isonções	35
3.5.6	Alíquota zero	36
3.6	Incentivos fiscais tributários e o ICMS	36
4	CONVÊNIOS DE ICMS	39
4.1	Introdução dos convênios de ICMS no ordenamento jurídico brasileiro	39
4.2	Delimitação e natureza dos convênios de ICMS	40
4.3	Isonomia, princípio federativo e os convênios de ICMS	43
4.4	Instrumento jurídico adequado para a concessão de incentivos fiscais e o pacto federativo	44
4.5	A guerra fiscal do ICMS	46
5	CONVÊNIOS DE ICMS E O RESPEITO À ANTERIORIDADE	50
5.1	Segurança jurídica e anterioridade	50
5.2	Adicionais de ICMS e anterioridade	51
5.3	Convênio ICMS 42/2016 e o desrespeito à anterioridade	55
5.4	Impropriedades no julgamento da ADI 5635	59

5.5	A jurisprudência dos Estados do Ceará, Rio Grande do Norte e Paraíba sobre fundos advindos do Convênio ICMS 42/2016	63
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	72
	REFERÊNCIAS.....	74

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, em seus princípios fundamentais da república brasileira, enuncia a necessidade de defesa ao pacto federativo entre os entes que a compõe. Como resultado dessa legitimação, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem competência para cuidar das matérias que o texto constitucional elenca como sendo de suas responsabilidades. Entretanto, essa forma de organização da república brasileira não passa livre de discussões, fato que pode ser corroborado com a análise do presente trabalho.

Em 3 de maio de 2016, os Estados e o Distrito Federal, em reunião extraordinária realizada em Brasília, no Distrito Federal, aprovaram o “Convênio ICMS 42”, que autoriza tais entes da federação a criarem condições para a fruição de incentivos ou benefícios fiscais. No presente trabalho, será analisado em que medida essa norma é constitucional, sobretudo quando se percebe a natureza jurídica de um convênio que trata sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação (ICMS) e seu efeito vinculante sobre a vida dos contribuintes.

Essa norma prevê que, para a devida fruição de incentivos fiscais de ICMS, os contribuintes deverão depositar 10% do benefício fiscal experimentado em um fundo estadual específico, ou, caso não utilize essa alternativa, do valor incentivado de ICMS, reduzir em 10% o benefício concedido, resultando no mesmo efeito para fins tributários. Na realidade, percebe-se com a instituição dessa norma, o favorecimento do aumento indireto de ICMS, que merece tratamento especial pelo Poder Executivo, principalmente para garantir a defesa aos princípios da anterioridade e segurança jurídica. Para essa reflexão também serão analisados, em seus pormenores, os conceitos de anterioridade e de incentivos fiscais como substratos para a conclusão final, a qual reforça a inconstitucionalidade dessa exação.

Com efeito, percebe-se que tal estudo é importante para viabilizar o exame crítico dos contribuintes diante de cobranças que podem ser realizadas sem esteio constitucional. No caso do Convênio ICMS 42/2016, por ter natureza meramente autorizativa, os Estados e o Distrito Federal são responsáveis pela cobrança e instituição *per si* em cada território, de maneira individualizada.

Por essa razão, estando os entes da federação autorizados a ratificarem essa exação inconstitucional, percebe-se que durante os quase 8 anos de sua produção de efeitos, os Estados e o Distrito Federal estão indevidamente exigindo dos contribuintes o depósito de montantes que não deveriam sequer estar presentes no ordenamento jurídico brasileiro. Ainda que seja

uma medida com objetivos nobres, a forma pela qual foi instituída não pode perdurar no sistema jurídico, sobretudo porque fere a Constituição Federal de 1988 (CF).

Nesse contexto, como objetivo principal, o presente trabalho buscou reafirmar a inconstitucionalidade quando da instituição do Convênio ICMS 42/2016, nomeadamente analisando a sua ilegalidade pela perspectiva da anterioridade. Buscou-se defender que a referida norma proporcionou um aumento indireto do ICMS, não restando ao legislador a possibilidade de cobrar tais exações a qualquer momento dos contribuintes. Sob essa ótica, ainda que seja uma norma meramente autorizativa, em nada justifica a sua produção de efeitos no mesmo exercício financeiro em que foi instituída.

Com respeito à estrutura do trabalho, no primeiro capítulo, busca-se analisar de maneira precisa o princípio constitucional da anterioridade tributária. Com essa reflexão, verificou-se que a manutenção da anterioridade objetiva reforçar a previsibilidade das relações estabelecidas entre os sujeitos possuidores de obrigações tributárias, sobretudo em referência à segurança jurídica. Entender esse conceito é fundamental para a conclusão lógica a que se pretende o presente trabalho.

O segundo capítulo visa analisar o que se vislumbra por incentivos ou benefícios fiscais. Consolidou-se o regramento jurídico-constitucional que permeia a matéria, especialmente destacando a natureza desses instrumentos e em que medida se relacionam com o ICMS. Também se fez menção a diversas espécies de incentivos fiscais existentes no ordenamento jurídico, que logicamente devem respeito aos preceitos constitucionais, ainda que haja certa margem de atuação para os estados-membros.

O terceiro capítulo versa sobre a figura jurídica dos convênios de natureza tributária. A reflexão sobre esses instrumentos partiu da análise de suas origens no direito brasileiro, bem como sua natureza jurídica e bases normativas. Entende-se que, apesar de não possuírem força normativa semelhante as leis ordinárias e complementares, tais convênios podem impactar a carga tributária sofrida pelos contribuintes. Nesse capítulo se dissertou acerca da relação existente entre esses instrumentos e os incentivos fiscais de ICMS, que positivam a necessidade do quórum absoluto dos participantes para a concessão e instituição de benefícios aos contribuintes, o que certamente pode gerar muitos problemas, a exemplo da guerra fiscal de ICMS.

Por derradeiro, o último capítulo se propõe a analisar a incompatibilidade constitucional que pode existir quando se instituem convênios de ICMS que majoram a carga do imposto, mas que não respeitam a anterioridade. Dessa forma, analisou-se o já mencionado Convênio 42/2016, bem ainda os casos já decididos em tribunais locais sobre a matéria, e pelo

próprio Supremo Tribunal Federal (STF), que decidiu pela constitucionalidade da norma infraconstitucional.

Entende-se que os Estados, o Distrito Federal e, mais recentemente, o STF, como forma de contra-argumentar pela defesa da legalidade desses diplomas, indicam que se trata de medidas excepcionais e temporárias, com objetivos claros de reequilíbrio financeiro dos Estados. Contudo, tal argumentação não deve prosperar, sobretudo porque a história jurídica brasileira é permeada de circunstâncias que exigiam a cobrança transitória de tributos, mas que, na prática, tornaram-se espécies legítimas de tributos exigidos pela União.

A fim de que a pesquisa fosse desenvolvida, foram adotadas fontes bibliográficas descritivas. Como principais fontes de pesquisa, o presente trabalho se utilizou de artigos científicos recentes, bem como abalizadas doutrinas jurídicas que fornecem o substrato necessário para o que se propõe a concluir. Os resultados extraídos do trabalho acadêmico foram empregados sob o enfoque qualitativo, sobretudo quando se analisam os elementos jurídicos que embasaram as conclusões, reforçando-se a necessidade de se excluirmos as disposições constantes no Convênio ICMS 42/2016 do ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que expressamente destoa ao que prescreve a Constituição Federal de 1988.

2 ANTERIORIDADE TRIBUTARIA

As relações jurídicas devem ser pautadas minimamente pela justiça. Em especial, no direito tributário, cujos contribuintes são os principais responsáveis pelo cumprimento das relações jurídicas, tem-se como pilar fundamental o reforço a segurança na cobrança e arrecadação de tributos, para que tudo esteja em conformidade com os ditames constitucionais. Como pilar para a garantia da segurança jurídica aos contribuintes, reside o princípio da anterioridade tributária, a qual será detidamente avaliada neste capítulo.

Em síntese, o entendimento desse instituto perpassa pela reflexão acerca da sua introdução na realidade jurídica brasileira, bem ainda da sua natureza tributária e de que forma tal instituto foi expressamente delimitado no texto fundamental de 1988. Entende-se que a anterioridade garante o mínimo de previsibilidade aos contribuintes, limitando abusos e condutas ilegais por parte dos entes públicos tributantes.

2.1 Escorço histórico

O princípio da anterioridade tributária guarda estrita relação com a antiga Constituição Federal de 1946, que obteve sua redação original introduzida pela Emenda Constitucional nº 18, publicada em 1º de dezembro de 1965, impossibilitando que os entes federativos instituíssem e cobrassem impostos incidentes sobre a renda, com base em lei posterior que produzisse efeitos no próprio exercício financeiro em que se operou a mudança.

Nesse contexto, foi por força do art. 25, da referida Emenda Constitucional, que se revogara o até então princípio da anualidade previsto na Constituição de 1946, passando a insurgir apenas a anterioridade. O texto que fora revogado pela emenda está indicado na sequência.

Art. 141. A constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos seguintes termos:

[...]

§ 34 Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum tributo será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra (Brasil, 1946, p. 39-41).

Certamente o princípio da anterioridade decorre logicamente do que se entendeu por anualidade. Harada (2021) afirma que a anualidade tributária pressupõe que a cobrança de tributos se subordine ao exercício da sua criação ou majoração, inclusive tal preceito foi

substituído pela anterioridade, conforme se depreende da breve exposição histórica do instituto, através da publicação da Emenda Constitucional nº 1/69. De todo modo, também é válido frisar que a anualidade tributária se diferencia do princípio da anualidade financeira, ainda que em ambos se analise o critério temporalidade, o princípio da anualidade, que rege o direito financeiro, foca especificamente no orçamento público e sua periodicidade, bem ainda a delimitação do exercício financeiro.

Segundo Costa (2010), a partir do momento em que as exações tributárias passaram a ter recorrência e não mais habitualidade, a noção de autorização anual dessas despesas perdeu relevância jurídica no Brasil. Fato que posteriormente culminou na completa inutilização do princípio da anualidade em meio ao direito tributário, visto que tal noção perdeu espaço quando se analisam as normas tributárias.

Durante a vigência do texto constitucional de 1946, foi expedida a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, intitulada como Código Tributário Nacional (CTN), editada sob a denominação de lei ordinária, mas recepcionada pela Constituição Federal de 1988 como Lei Complementar, a qual prevê, em seu art. 9º, inciso II, bem como no art. 104, incisos I, II e III, a limitação dada aos entes em tributar os mencionados impostos sobre a renda, muito em função das disposições levantadas pela Emenda Constitucional nº 18. O código tributário dispõe que:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda; (BRASIL, 1966, p. 2)

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I – que instituem ou majoram tais impostos;

II – que definem novas hipóteses de incidência;

III – que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178 (Brasil, 1966, p. 18).

Sob essa ótica, destaca-se que os textos normativos da época somente limitavam essa condição de respeito à anterioridade tributária aos tributos que porventura incidissem sobre a renda e o patrimônio. Uma explicação plausível para a ausência de delimitação em relação aos demais tributos, deve-se justamente a falta de previsão constitucional, restando inviabilizada a obrigatoriedade para todas as espécies tributárias enunciadas em lei.

Melo (2008) indica que o princípio da anterioridade, quando da produção de efeitos da Constituição de 1946, não possuiu extensa duração no ordenamento jurídico brasileiro, pois logo em seguida, com a promulgação da Constituição Federal de 1967, volta a incidir o mencionado princípio da anualidade. Nas considerações de Sampaio (2010), a anterioridade foi

abolida do texto constitucional com a instituição da Constituição de 1967, mas logo na sequência foi reinstituída através da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, que alterou a Constituição até então vigente.

As disputas existentes para a delimitação legal do princípio da anterioridade tributária somente são finalizadas com a edição da Emenda Constitucional nº 7, de 14 de abril de 1977. Após a publicação da Emenda Constitucional nº 1, adveio a mencionada Emenda Constitucional nº 7, alterando, em parte, a redação presente na emenda anterior que expressamente previu o seguinte texto:

Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos seguintes termos:

[...]

§ 29 Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição (Brasil, 1977, p. 37-38).

Por fim, com a estabilização desse texto na até então vigente Constituição Federal de 1967, o princípio da anterioridade finalmente encontra esteio legal e passa a ser baliza fundamental no direito tributário. Esse mecanismo foi aperfeiçoado com a Constituição Federal de 1988, passando a ser, inclusive, uma cláusula inviolável, que deve nortear todas as relações jurídicas existentes no Brasil.

2.2 Anualidade e anterioridade

Conforme mencionado no tópico anterior, torna-se relevante entender as reais diferenças entre os princípios da anualidade e da anterioridade. Em resumo, o princípio da anualidade pressupõe que haja autorização orçamentária para que se exija um tributo (Melo, 2008). Nesse caso, para que haja obediência à anualidade, a lei orçamentária deve prever a exigência do tributo dentro do exercício financeiro.

A anualidade prevê a temporariedade da arrecadação, visto que na vigência do mencionado princípio, percebia-se que os tributos constituíam verdadeiras receitas de cunho extraordinário (Costa, 2010). Nesse contexto, por serem entendidas como fontes de recursos atípicos, o legislador se preocupava sobremaneira com o planejamento orçamentário das competências afetadas pela criação ou extinção dos tributos, motivo pelo qual a utilização desse princípio norteara as práticas extrafiscais tomadas pelo Estado.

Já o princípio da anterioridade, diante das suas principais modalidades, busca garantir que nas hipóteses de criação ou majoração de tributos, os entes da federação cobrem a exação somente no exercício financeiro posterior, respeitando-se também um prazo mínimo de 90 dias para cobrança dos valores (Costa, 2010). A ideia central é garantir o mínimo de previsibilidade aos contribuintes no Brasil, sobretudo porque a carga tributária é extensa e o cumprimento de obrigações acessórias é certamente dificultoso no país.

Logo, a garantia de um intervalo mínimo, além de fortalecer a segurança jurídica nas relações entre Fisco e contribuinte, favorece o cumprimento tempestivo de todas as obrigações a que são submetidos os sujeitos passivos acometidos por fatos geradores que ensejam a cobrança de tributos.

O princípio da anterioridade tributária envolve simplesmente a noção dada ao contribuinte para um exercício orientado do presente para o futuro. Nesse caso, o exercício da anterioridade visa assegurar um estado de certeza sobre os efeitos jurídicos que advirão sobre a população brasileira.

Originariamente, conforme se depreende do tópico destinado à reflexão histórica desses institutos, o CTN cuidou em disciplinar a anterioridade de forma reduzida. A similaridade que existia entre a anterioridade e a anualidade se demonstrava principalmente sobre esse enfoque, pois o Código Tributário Nacional, que é anterior à Constituição Federal de 1988, apenas disciplinava o respeito ao intervalo mínimo em relação aos tributos periódicos e anuais sobre a renda e o patrimônio, nada dispondo acerca dos demais. Com efeito, Caliendo (2022, p. 82) destaca a seguinte noção sobre a relação que existe entre anualidade e anterioridade:

A anualidade não se encontra mais em nosso ordenamento jurídico, tendo sido afastada pelo princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, b e c, da CF/88. Este princípio apresentou a seguinte evolução histórica: i) foi originalmente previsto no art. 141, §º 34, 2ª parte, da Constituição Federal de 1946; ii) em 1965, foi suprimido pela Emenda Constitucional n. 18; iii) reapareceu na Constituição Federal de 1967 no art. 150, § 29, com a mesma redação prevista na CF de 1946; iv) foi suprimido do texto constitucional pela Emenda Constitucional n. 1 de 1969 (art. 153, § 29); e v) de 1969 até 1988 ficou uma situação de omissão.

Além disso, ainda que os institutos apresentem grande similaridade, entende-se que a anterioridade interfere no adiamento dos efeitos da norma que institua ou aumente novo tributo. Já a noção de anualidade, por outro lado, prevê que se forem eventualmente criados tributos, somente poderão ter exigência caso haja previsão orçamentária para tanto, comungando-se decididamente com a legalidade (Sampaio, 2010).

Como se vê, de fato, a anterioridade tributária deriva diretamente da anualidade,

obtendo-se, nessa esteira, uma origem ainda que remota. A anterioridade tem como referência o próprio exercício financeiro, pautado na anualidade, sendo um marco fundamental para a vigência e eficácia das normas tributárias. Em todas as situações, busca-se conferir maior segurança jurídica nas relações que se estabelecem constantemente.

2.3 Delimitação constitucional e conceitual²⁰

Fazendo-se uma análise do texto constitucional de 1988, especificamente no art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, c/c o art. 150, § 1º, assim como no art. 195, § 6º, nota-se que o legislador estipulou um prazo obrigatório para produção de efeitos das normas jurídicas:

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

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

[...]

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Brasil, 1988, p. 88)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b" (Brasil, 1988, p. 115-116).

Conforme aduz Carvalho (2021), o princípio da anterioridade enuncia que a vigência da norma que tenha o condão de instituir ou majorar tributos diversos não poderá ser exigida de imediato, pois deverá ficar protraída para o ano seguinte ao de sua publicação. Desse modo, elucida igualmente Carrazza (2014), que o princípio da anterioridade possui o viés de tolher não somente o exercício da Administração Tributária, como também do próprio Poder Legislativo, pois impossibilita que leis com essas características incidam sobre fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro.

À vista disso, o princípio da anterioridade contribui para que os contribuintes estejam cientes das modificações na legislação. Por essa razão, observa-se que conferir certo grau de previsibilidade aos contribuintes, por meio do respeito ao alegado princípio, é de suma

importância para garantir a razoabilidade e a segurança jurídica nas relações tributárias. Ademais, interessa mencionar que esse princípio somente pode ser localizado no campo tributário, pois é característico e próprio da tributação (Melo, 2008).

Na atual Constituição, o princípio da anterioridade assume maior dimensão, seja através da positivação do constituinte originário, seja através das mudanças do constituinte derivado (Sampaio, 2010).

Nesse contexto, entende Amaro (2023) que o conteúdo da anterioridade está claramente delimitado no art. 104 do CTN. Conforme o precitado dispositivo, a anterioridade abrange a instituição e majoração de tributos, a definição de novas hipóteses de incidência, bem como a extinção e a redução de isenções, que resultam na possível criação de um novo imposto.

Na Constituição de 1988, a anterioridade possui seção específica no texto fundamental denominada “Das Limitações ao Poder de Tributar”, que delimita o poder de tributar quanto ao aspecto temporal do constituinte (Costa, 2010).

Convém mencionar, além disso, que a inclusão feita no art. 150, delimitando a necessária observância do legislador ao cumprimento do prazo de 90 dias da publicação das leis para o início dos seus efeitos, foi introduzida pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Cuidou o legislador em delimitar uma *vacatio legis*¹ obrigatória de 90 dias para produção dos efeitos da norma (Costa, 2010).

Além disso, faz-se relevante mencionar que o instituto da anterioridade busca proporcionar aos contribuintes o conhecimento prévio das normas tributárias, que entrarão em vigor no ordenamento jurídico (Sampaio, 2010).

Outro aspecto importante se faz refletir nas exceções ao referido princípio, demonstrando-se, portanto, que não se trata de disposição absoluta. De acordo com o que prevê o próprio texto constitucional, especificamente no art. 150, §1º, são excluídas das regras atinentes à anterioridade os seguintes tributos: Imposto de Importação e Exportação; Imposto sobre Produtos Industrializados; Imposto sobre Operações Financeiras; Imposto Extraordinário de Guerra e o Empréstimo compulsório também em situações de guerra.

2.4 Anterioridade e princípio da segurança jurídica

¹ Ao período compreendido entre a publicação da norma e sua efetiva vigência no ordenamento jurídico brasileiro, denomina-se de *vacatio legis*. Essa disposição está igualmente prevista na Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942), no qual se prevê em seu artigo 1º a seguinte disposição: “Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada” (Brasil, 1942, p.1).

Ao se analisar aquilo que se entende por princípio da segurança jurídica, nota-se como ínsita a sua relação de existência com o próprio estado democrático de direito. Com efeito, diante da estreita relação existente entre a anterioridade e conceitos importantes, como certeza e previsibilidade, urge mencionar que também existe uma aproximada relação entre o princípio da anterioridade para a garantia da segurança jurídica.

O favorecimento da anterioridade reforça, sobremaneira, a estabilidade das relações jurídicas constantemente formadas no direito tributário. Essa garantia de estabilidade perpassa tão-somente pela mínima certeza de que os tributos serão cobrados de forma razoável e proporcional, respeitando-se a complexidade dos possíveis efeitos advindos com a instituição ou revogação de uma norma. Na concepção de Carrazza (2014, p. 223):

De fato, o princípio da anterioridade veicula a ideia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele impede que, da noite para o dia, alguém seja colhido por nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras. E, mais do que isso: que tenha conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar, com tranquilidade, sua vida econômica.

Certamente a anterioridade tributária funciona como importante instrumento para a concretização do princípio basilar da segurança jurídica, na medida que limita os entes tributantes de criarem surpresas aos contribuintes quando da exigência de novos tributos. Nesse caso, a anterioridade se desenha como contribuição efetiva à materialização da segurança jurídica (Sampaio, 2010).

Entende-se que a segurança jurídica também se presta a limitar o poder de tributar. Em virtude do seu aspecto de limitador formal-temporal, o princípio da segurança jurídica atua sobremaneira com a utilização dos institutos da irretroatividade e anterioridade. A intenção do legislador é possibilitar o conhecimento prévio, pelo contribuinte, acerca do conteúdo das normas que serão editadas pelo poder público, bem como que haja a mensuração dos seus possíveis efeitos (Costa, 2010).

Portanto, conclui-se que o princípio da anterioridade serve como substrato para a delimitação das reais dimensões que podem ser lapidadas com o princípio da segurança jurídica (Carrazza, 2014).

2.5 **Anterioridade** do exercício e anterioridade nonagesimal

Em síntese, percebe-se que a anterioridade anual prescreve a limitação conferida aos entes da federação, diante da cobrança de quaisquer tributos, quando da sua ocorrência no

mesmo exercício financeiro em que haja a publicação da lei que a instituiu ou majorou. Destaque-se que, conforme leciona Paulsen (2023a), garante-se aos contribuintes a sujeição às leis que forem publicadas até o dia 31 de dezembro do ano anterior. Inclusive, convém assinalar que tal preceito se classifica como cláusula pétrea constitucional, por conseguinte, não deve ser rechaçada pelo legislador.

Em virtude das possíveis discrepâncias decorrentes da aplicação singularizada dos conceitos advindos da anterioridade anual, adveio a precitada anterioridade nonagesimal. Pode-se inferir que, conforme mencionado anteriormente, tal modalidade foi incluída com a produção de efeitos da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, que buscou acrescentar a alínea “c” no já transcrito art. 150 da Constituição Federal de 1988.

Em respeito à sua própria delimitação gramatical, o princípio da noventena busca garantir aos contribuintes que haja a limitação de 90 dias para a produção de efeitos das normas tributárias no ordenamento jurídico. Entende-se que os princípios da anterioridade tributária anual e nonagesimal devem ser aplicados de forma simultânea, pois, caso o ente tributante decida pela publicação de norma que majore ou institua um tributo novo em 31 de dezembro de determinado ano, este regramento somente poderá passar a ter vigência após transcorridos os 90 dias mínimos (Sampaio, 2010).

Nesse contexto, torna-se interessante referir o que elucida Baleeiro (2018, p. 215) ao tratar das relações existentes entre a anterioridade do exercício e a nonagesimal, quando do tratamento jurídico conferido às contribuições sociais:

Apenas as contribuições sociais, destinadas ao custeio da Seguridade Social, escapam ao clássico princípio da anterioridade de lei ao exercício financeiro de aplicação, supedâneo imperfeito do princípio da autorização orçamentária. No entanto, a Carta Magna resguarda o contribuinte contra surpresa tributária, impondo um interstício de noventa dias entre a data da publicação da lei e a de sua eficácia e aplicação, segundo reza o art. 195, §6º, a saber:

“As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidos após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que os houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b”.

Portanto, cabe mencionar que a Constituição Federal dedica maior atenção a essas contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social. Tais contribuições possuem um regime jurídico diferente das demais, pois devem respeitar o mínimo período exigido de 90 dias para a produção de efeitos das suas normas definidoras. Dessa forma, entende-se que mesmo diante das exceções observadas ao princípio da anterioridade, o legislador cuidou em determinar um mínimo de tempo para que os contribuintes possuam a previsibilidade na exigência dos tributos ou contribuições, evitando-se a tributação repentina de forma irrazoável e desproporcional.

3 INCENTIVOS FISCAIS

O exercício da competência tributária no Brasil se notabiliza pela congregação de dois conceitos doutrinários primordiais: a fiscalidade e a extrafiscalidade. A fiscalidade significa a pura e simples exigência de tributos para o abastecimento dos cofres públicos. Já a noção de extrafiscalidade evidencia a possibilidade de utilizar instrumentos jurídicos legais para o cumprimento de objetivos não resumidamente arrecadatários.

Diante dessa possibilidade, emerge a necessária reflexão a propósito dos incentivos fiscais, que são mecanismos utilizados majoritariamente para o desenvolvimento político, social e econômico de certas regiões do Brasil. O presente capítulo se prestará a analisar as dificuldades em se conceituar esse instituto, bem como sua natureza jurídica e espécies de classificação.

3.1 Noções introdutórias

A definição de incentivos fiscais, como a própria expressão indica, pode ser compreendida como o estímulo concedido pelas autoridades estatais para a efetivação de determinadas condutas pelos contribuintes. Dessa forma, ao respeitarem as condições regulamentadas pela autoridade administrativa por meio de disposições legais expressas, os contribuintes alcançados poderão receber vantagens e benefícios no âmbito fiscal, seja no âmbito tributário ou financeiro.

Em virtude da autonomia concedida aos entes tributantes através do exercício da competência tributária, também reforçando preceitos como o da política fiscal, as autoridades administrativas dispõem da faculdade de instituir incentivos ou benefícios fiscais. No âmbito estadual, o fluxo de incentivos referentes ao ICMS merece devida atenção, sobretudo porque tal imposto gera a maior arrecadação tributária quando se pensa na atual disposição do sistema tributário nacional brasileiro.

Segundo Alencar (2016), o fim precípua para a instauração de incentivos fiscais de ICMS é tal que se centraliza no desenvolvimento de determinada região ou estado, pois justamente condiciona o exercício dos contribuintes a adotarem determinados comportamentos antes não percebidos. Em síntese, os Estados e o Distrito Federal delimitam as condições necessárias para a fruição do incentivo fiscal, e aqueles contribuintes que se enquadrarem diante das limitações impostas estarão aptos a receber o benefício por parte dos entes federativos.

Na concepção de Carrazza (2012), a clássica exigência de tributos para se obter recursos está sendo ultrapassada pela ideia segundo a qual não é somente através da exigência de valores monetários que tais mecanismos podem proporcionar a realização dos mais elevados objetivos sociais, econômicos ou políticos. O ICMS, que também possui natureza extrafiscal, pode contribuir para o desenvolvimento de determinadas regiões quando existe a instituição de incentivos ou benefícios fiscais.

Tais mecanismos podem ser compreendidos como um importante instrumento de intervenção estatal na ordem econômica (Oliveira Júnior, 2015). O movimento natural e lógico por parte dos contribuintes é sempre buscar a região que pode melhor beneficiar a sua situação fiscal. A iniciativa privada, sobretudo, conta com as reduções e os benefícios proporcionados pelos incentivos fiscais dos Estados e da União Federal, o que torna a iniciativa benéfica para ambas as partes.

Isso posto, conforme enunciado na própria Constituição, o Estado induz o cometimento de atitudes desejadas pelos indivíduos mediante as chamadas normas promocionais, como demonstrado por Grau (2008, apud Campanelli, 2010, p. 68):

No caso das normas de intervenção por indução defrontamo-nos com preceitos que, embora prescritivos (deonticos), não são dotados da mesma carga de cogência que afeta as normas de intervenção por direção. Trata-se de normas dispositivas. Não, contudo, no sentido de suprir a vontade dos seus destinatários, porquanto, na dicção de Modesto Carvalhosa, no de “levá-lo a uma opção econômica de interesse coletivo e social que transcende os limites do querer individual”. Nelas, a sanção, tradicionalmente manifestada como comando, é substituída pelo expediente do convite – ou, como averba Washington Peluso Albino de Souza – de “incitação, dos estímulos, dos incentivos, de toda ordem, oferecidos, pela lei, a quem participe de determinada atividade de interesse geral e patrocinada, ou não, pelo Estado”. Ao destinatário da norma resta aberta a alternativa de não se deixar por ela seduzir, deixando de aderir à prescrição nela vinculada. Se aderir a ela manifestar, no entanto, resultar juridicamente vinculado por prescrições que correspondem aos benefícios usufruídos em decorrência dessa adesão. Penetramos, aqui, no universo do direito premial.

Logo, dos conceitos elencados acima, nota-se que as normas associadas aos incentivos fiscais são de intervenção por indução. A submissão às regras atinentes aos benefícios fiscais pode causar efeitos diversos de interesse coletivo, podendo-se, inclusive, determinar os rumos do funcionamento de empresas privadas no Brasil. O contribuinte possui a faculdade de se encaixar nesse regramento, contudo, em sendo submisso, deverá obedecer às regras para usufruir dos benefícios a serem concedidos.

3.2 Delimitação conceitual

Para Oliveira Júnior (2015, p. 51), conceituar o que seriam incentivos fiscais ou, até mesmo benefícios fiscais, é tarefa árdua e complexa. Tal conclusão é levantada porque, no direito positivo brasileiro, não existe uma definição precisa sobre o que seria o referido instituto, fazendo-se menção apenas ao texto constitucional de 1988, que em nada busca delimitar acerca da hierarquia sobre as espécies de incentivos fiscais existentes. Conforme prescreve o art. 150, § 6º da CF/88, quaisquer espécies de incentivos ou benefícios fiscais devem obrigatoriamente ser concedidos através de lei específica, seja federal, estadual ou municipal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado:
 I - aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
 § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só pode ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g (Brasil, 1988, p. 88-89).

O legislador constitucional foi omissivo quando da conceituação de incentivos ou benefícios fiscais, de sorte que existe certa dissidência na doutrina ao conceituar os dois institutos. Ainda que não haja pacificação ou unanidade na doutrina, Paulsen (2023b, p. 71), que se filia à corrente majoritária, defende que se trata de institutos semelhantes:

Os chamados benefícios ou incentivos fiscais são instrumentos de desoneração tributária que eliminam ou reduzem a carga sobre determinadas pessoas ou operações ou mesmo de caráter regional. Pode-se argumentar que “benefício fiscal” constitui um tratamento favorecido puro e simplesmente, enquanto “incentivo fiscal” pressupõe a ideia de indução do comportamento do contribuinte. Mas há quem não os distinga, sendo certo que, efetivamente, costumam ser tratadas como sinônimas.

Todavia, entende-se que tal delimitação semântica traz apenas a ideia de ser uma desoneração da carga fiscal, excluindo-se da sua abrangência as demais hipóteses de extrafiscalidade. Como dito, a extrafiscalidade revela o emprego de mecanismos tributários que incentivam ou inibem o comportamento dos contribuintes, sendo amplas as possibilidades de efetivar tal conteúdo.

Ainda que inexista precisão técnica sobre o conceito de incentivos fiscais, a Constituição Federal de 1988 prevê que tais ações possam ser tomadas pelo estado de direito, no legítimo exercício de regulação da economia brasileira, bem como do poder de polícia conferido aos entes públicos. Assim, destaca-se o art. 174: “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado” (Brasil, 1988 p. 109).

Além disso, por força do que disciplina o art. 3º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, constitui-se como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, a garantia do desenvolvimento nacional. Tal preceito está alinhado com o próprio esforço do legislador em instituir incentivos ou benefícios fiscais. Conforme Ferreira (2020), a instituição de benefícios fiscais deriva da possibilidade em se utilizar do caráter extrafiscal dos tributos, nomeadamente proporcionando o desenvolvimento do país nos aspectos econômicos, mas também sociais e políticos.

No entendimento de Bastos (2018), por meio desses instrumentos que os entes federados, no exercício regular do poder de tributar, tornam flexíveis as obrigações tributárias, principais ou acessórias, pois o Brasil apresenta destaque negativo na quantidade de horas despendidas para manutenção da iniciativa privada no país.

Outra possível definição dada a noção de incentivos fiscais pode ser a de estimular a concretização de condutas ou atividades econômicas, com o fim de desenvolver regiões específicas (Alencar, 2016). Sabe-se que um país de dimensões continentais certamente possui diferentes desenvolvimentos em suas microrregiões, como o caso do Sudeste em comparação ao Nordeste ou Norte. A instituição de novos incentivos fiscais nesses estados pode conduzir a uma maior isonomia na distribuição e arrecadação de tributos.

Nesse contexto, torna-se importante referir que a regulamentação dos incentivos fiscais não condiciona uma supressão provisória do poder de tributar. O que existe, na verdade, é a manutenção da arrecadação do tributo por parte dos entes federados, mas em virtude da relação bilateral formada entre os sujeitos da obrigação tributária, a arrecadação monetária deixa de ser exigida, momentaneamente, pelas autoridades administrativas.

A propósito, Oliveira Junior (2020) aduz que os incentivos fiscais são um conjunto de normas capazes de reforçar a regra matriz de incidência tributária, seja na construção de quaisquer dos seus critérios, seja para atuar na própria exigência do crédito tributário. Tal delimitação conceitual desse instituto não está apenas restrita a noção de exclusão do crédito tributário. Essa conclusão é facilmente percebida quando se analisa o texto constitucional, discorrido anteriormente, pois diante da vasta gama de possibilidades assistidas ao legislador, em todas elas se deve respeitar a legalidade.

3.3 Arcabouço normativo e natureza jurídica dos incentivos fiscais

Ao se analisar os instrumentos jurídicos presentes no direito positivo brasileiro, verifica-se que não há uma legislação específica destinada a conceituar e fazer cessar as dúvidas

que pairam a respeito dos incentivos ou benefícios fiscais. Por razões lógicas, segue-se o que disciplina a Constituição Federal de 1988, bem como as legislações infraconstitucionais para delimitação da matéria.

Do texto presente na própria Constituição Federal de 1988, embora existam dispositivos que tratam do disciplinamento a ser conferido pelos entes tributantes no que tange aos incentivos ou benefícios fiscais, não se vislumbra uma delimitação específica acerca do regime jurídico por parte do legislador (Oliveira Júnior, 2015).

Os mencionados incentivos podem ser compreendidos como normas “premiais”, pois são utilizadas como mecanismos de intervenção no domínio econômico para manter o bem-estar social, inclusive podendo assumir quaisquer das hipóteses de exclusão do crédito tributário (Brito, 2016).

Há ainda quem faça distinções acerca da natureza jurídica entre incentivos e benefícios fiscais. De todo modo, superando-se os preciosismos terminológicos que possam existir com essa distinção, fato é que tais benefícios visam salvaguardar situações jurídicas favoráveis aos contribuintes enquadrados nas condições então impostas pela autoridade administrativa (Alencar, 2016).

3.4 Incentivos fiscais financeiros e tributários

Destaca-se, além disso, que os incentivos fiscais podem ser divididos em financeiros e tributários. Primeiro, os incentivos tributários fazem referência à exclusão do tributo antes da extinção do crédito. Já a noção de incentivos financeiros obtém sua aplicação após o momento em que ocorreu a extinção do precitado crédito (Oliveira Júnior, 2015).

Por certo, uma primeira distinção que se pode fazer em relação a tais institutos se demonstra através das áreas de abrangência. Os incentivos tributários recebem a influência do próprio direito público tributário. Já os incentivos financeiros não se submetem ao direito público, e sim ao direito privado, regendo as diversas relações que podem surgir. Brito (2016, p. 524) destaca o seguinte pensamento:

Lembre-se, de logo, que, embora os “incentivos fiscais” e os “financeiros” sejam manifestações do direito premial – conjunto de normas jurídicas com objetivo promocional e, no caso, utilizado como instrumento de intervenção no domínio econômico para manter o bem-estar social –, contudo, eles não se confundem, entre si.

Os “fiscais” – sejam “incentivos” ou sejam “estímulos” – submetem-se ao regime jurídico de direito tributário, e mesmo os “estímulos”, nesse campo do direito, podem assumir a categoria jurídica da isenção ou de qualquer outra forma de exclusão de crédito tributário.

Os “financeiros” são, juridicamente, disciplinados pelas normas de regência dos negócios jurídicos, editadas no campo do direito privado, entrando o Estado, na relação jurídica stricto sensu desse ramo do direito, “atuando na economia privada, usando os Bancos Oficiais e Bancos particulares para conceder financiamentos, facilidades creditícias a juros baixos, subsidiados a tomadores cujas atividades desejam encorajar”.

Nas considerações de Borges (1977 apud Oliveira Júnior, 2015), o direito tributário incide quando ocorre o fato gerador do tributo, finalizando-se com quaisquer hipóteses de extinção do crédito tributário enunciados no Código Tributário Nacional². Nesse contexto, quando ocorrer a predita extinção do crédito tributário, não mais se está diante de matéria tributária, consubstanciando-se, portanto, o direito financeiro. À vista disso, destaca Martins (2005 apud Campanelli, 2010, p. 74):

No campo do Direito Tributário, as relações estudadas são exclusivamente de subordinação, impondo o Estado o tributo, nos termos da Constituição e por força da lei, devendo o contribuinte ou responsável adimplir o determinado pela legislação, nas operações ou situações definidas como impositivas.

No momento em que a obrigação tributária é adimplida – neste exato momento – cessam as relações Fisco-contribuinte e os recursos ingressados nas burras estatais passam a ser guiados por regras de um outro direito, que é o Direito Financeiro. E a entidade federativa passa a ter da receita recebida o pleno e livre arbítrio para destinar os recursos que lhe pertencem a quem desejar, dentro da lei e da Constituição.

[...]

No incentivo fiscal, a ocorrência do estímulo é anterior ao pagamento do tributo, que deixa de ser feito. Se for isenção, nasce a obrigação tributária, que não se concretiza em crédito tributário, por força do estímulo.

Já no incentivo financeiro, nasce a obrigação tributária, nasce o crédito tributário, extingue-se o crédito tributário pelo pagamento e os recursos ingressam nos cofres estatais, nos termos da legislação e do orçamento, podendo o Estado fazer o que bem entender – pois os recursos lhe pertencem -, inclusive financiar as empresas contribuintes de ICMS.

Entende-se, portanto, que ambos os institutos não são isolados, pois podem ser perfeitamente correlacionados dentro de uma mesma relação jurídica. Conforme preceitua

² Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Brasil, 1966, p. 29)

Borges (2000 apud Farias, 2018), os incentivos fiscais tributários denominados *lato sensu*, em algum momento, guardam relação com o direito financeiro.

3.5 Espécies de incentivos fiscais tributários

Conforme mencionado no tópico anterior, entende-se que os incentivos fiscais tributários atuam no âmbito do direito ou receita tributária. Em resumo, tal modalidade de incentivo está diretamente relacionado à própria noção de tributo.

Já em relação aos incentivos fiscais financeiros, faz-se necessário o exame das suas espécies enunciadas a partir do que disciplina a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), assim transcrita:

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 (Brasil, 2000, p. 6).

Tal disposição está prevista na seção atinente à “Renúncia de Receita”, cujo texto demonstra a necessária observância ao planejamento orçamentário quando das estipulações de incentivos fiscais que reduzam o crédito tributário. Dessa forma, ainda que essas diversas espécies de incentivos fiscais possam reduzir o montante recebido pelo Estado, necessariamente tais medidas devem ser estimadas diante das expectativas financeiras. Sobre essa característica própria dos benefícios fiscais, aduz Caliendo (2022, p. 323):

Todas as formas de incentivos fiscais enquadram-se na redução da capacidade fiscal do Estado e devem receber um tratamento coerente por parte das finanças públicas. O Direito alemão realiza uma identificação geral entre as “subvenções diretas e indiretas” (Leistungssubventionen e indirekte Subvention) pela sua finalidade (Zweck: Befreiung von Steuer und öffentlichen Abgaben). As denominações indicadas pela doutrina alemã refletem exatamente este entendimento, existem as “subvenções tributárias” (Steuersubventionem) as “subvenções ocultas” (verdeckte Subventionen) ou “subvenções invisíveis” (verschleierte oder unsichtbare Subventionen).

Portanto, assim como o direito comparado alemão, também a realidade jurídica brasileira destina tratamento especial aos incentivos fiscais que reduzem a capacidade de arrecadação tributária sentida pelos entes da federação. A possibilidade de se reduzirem os montantes arrecadados através da instituição de benefícios fiscais, direciona o legislador a se

utilizar de medidas compensatórias para se aumentar a receita. Dessa forma, nos subtópicos abaixo serão analisadas algumas das principais espécies de incentivos fiscais presentes na realidade jurídica do Brasil.

3.5.1 *Anistia*

Conforme aduz Carvalho (2021), pode-se vislumbrar que a anistia é o perdão, concedido pelos entes federados, em relação à falta cometida pelo infrator dos deveres a ele inerentes de pagar tributos. Embora semelhantes, os institutos da anistia e da remissão se subordinam a regimes jurídicos diferentes. O primeiro faz referência ao perdão das sanções endereçadas aos contribuintes, enquanto a remissão opera efeitos nas relações de índole obrigacional tributária, dispensando-se o próprio pagamento do crédito tributário lançado.

Já segundo o CTN estabelece: “Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando: [...]” (Brasil, 1966, p. 33). Dessa forma, portanto, a anistia pode ser compreendida a partir de duas acepções: o perdão pelo ilícito tributário cometido pelo contribuinte, bem como a remissão da pena imposta sobre essa conduta infracional.

A anistia, na verdade, nas considerações de Amaro (2023), está impropriamente incluída na classificação que a considera como causa de exclusão do crédito tributário. Assim como a isenção, entendeu o legislador que a anistia impede, de alguma forma, o lançamento do crédito tributário ao incluí-lo no mesmo rol de causas que excluem a sua formação. Na realidade, a anistia tem o condão de excluir a punibilidade da infração e não o crédito tributário.

3.5.2 *Remissão*

Entende-se a remissão como a modalidade de perdão do crédito tributário por parte da autoridade administrativa, especificamente prevista no art. 172 do Código Tributário Nacional: “Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo” (Brasil, 1966, p. 32).

Portanto, assim como destacado no tópico anterior, o conceito de remitir, no direito tributário, pode ser entendido como perdoar legalmente o crédito que se está a exigir (Braga, 2016). É importante destacar, além disso, que a remissão será consubstanciada caso, de fato, exista o lançamento tributário por parte dos entes federados. Em existindo o laço obrigacional

entre os sujeitos passivo e ativo, faculta-se à autoridade administrativa competente a possibilidade de remitir o crédito tributário.

3.5.3 *Diferimento*

A utilização da técnica do diferimento ocorre em tributos plurifásicos, especificamente o IPI e o ICMS. Também denominada como técnica simplificadora, cuja lógica produzida pelo diferimento é a possibilidade de se cumular o imposto devido na etapa subsequente de circulação da mercadoria ou produto industrializado, tomando-se como base os dois impostos mencionados.

Nas considerações de Costa (2022), o diferimento pode ser compreendido como técnica oposta à substituição tributária progressiva. Contudo, assim como a substituição “para frente”, também busca a simplificação da atividade de fiscalização, pois os montantes arrecados, a partir da utilização do diferimento, passam a ser cobrados de forma mais centralizada.

3.5.4 *Crédito Presumido*

Trata-se de incentivo fiscal que influencia diretamente o próprio cálculo dos tributos. No sistema tributário brasileiro, percebe-se certa complexidade para a determinação e apuração de tributos, especialmente o ICMS, o IPI, o PIS e a COFINS, que devem obediência ao princípio da não cumulatividade. Por serem impostos plurifásicos, que incidem várias vezes ao longo da cadeia de comercialização, o legislador possui a faculdade de se utilizar da redução indireta proporcionada pela técnica do crédito presumido, reforçando também o caráter extrafiscal com a sua instituição (Oliveira Júnior, 2015).

Em regra, entende-se que a concessão de créditos presumidos, por parte das autoridades administrativas, consiste na possibilidade de creditamento dos montantes devidos em operações anteriores. Mas é importante destacar que o crédito presumido não só produz efeitos no campo de incidência do direito tributário, como também, a depender do veículo normativo introdutor do benefício fiscal, pode ser inclusive utilizado como benefício financeiro.

No que tange à natureza tributária, o crédito presumido pode cumprir a função de redução da base de cálculo cobrada aos contribuintes (Ferreira, 2018). O benefício se opera, portanto, quando se calcula a base de cálculo reduzida com a alíquota vigente de determinado imposto.

3.5.5 *Isenções*

Antes de tudo, entende-se como visão clássica acerca da isenção um favor legal que se consubstancia na dispensa de pagar o tributo supostamente devido. Nesse caso, o fato jurídico ocorre normalmente, contudo, por força de norma isentiva, o tributo é dispensado de sua obrigação legal pelo recolhimento (Carvalho, 2021).

Nas considerações de Costa (2022), a isenção pode ser compreendida como espécie de exoneração tributária. Esse desencargo deve necessariamente estar previsto em lei, impedindo a produção de efeitos da norma vigente na hipótese de incidência. Portanto, a existência de uma norma isentiva impede que haja o efetivo exercício da competência tributária por parte das autoridades administrativas. Destaca-se que o completo entendimento acerca da natureza jurídica desse instituto ainda é incerto. No entanto, verifica-se consenso ao entender que as normas isentivas contribuem para o não surgimento das próprias obrigações tributárias.

Sob essa ótica, conforme Amaro (2023), a figura da isenção pode ser considerada como uma técnica peculiar no desenvolvimento de criação do campo de incidência dos tributos. Entende-se que pode tal mecanismo estabelecer a tributação das espécies tributárias em sua integralidade, mas por exceção, algumas não serão tributáveis. Segundo o mesmo autor, tais espécies excepcionadas são as ditas isentas, conforme pensamento abaixo:

A isenção atua geralmente num par de normas, em que uma é regra, a outra é exceção; uma é gênero (regra), a outra é espécie (excepcionada). Uma norma diz, por exemplo, que todos os rendimentos oriundos do trabalho são tributáveis; a outra excepciona (ou “isenta”, ou declara “não tributáveis” ou “não sujeitos à incidência”) os rendimentos de aviso prévio indenizado e salário-família (Amaro, 2023, p. 121).

Ademais, existem ainda as chamadas isenções parciais ou reduções tributárias, em que tais incentivos reduzem apenas a tributação em seus valores parciais. Esses mecanismos podem ser concedidos de forma direta, através de reduções nas bases de cálculo e até mesmo na alíquota, ou agindo de forma indireta, nomeadamente concedendo-se créditos presumidos e deduções tributárias (Oliveira Júnior, 2015).

Nesse contexto, quando se analisa o instituto da redução da base de cálculo de qualquer tributo, segundo Reque (2016), certamente não se faz referência a natureza jurídica própria da isenção tributária. A redução da base de cálculo prevê um conceito independente, visto que diferentemente da isenção, há o nascimento do tributo, notabilizado pela sua incidência nas relações jurídicas a que se estabelece.

Ademais, para além das chamadas isenções parciais, existem as técnicas de redução indireta dos tributos, delimitadas pelo denominado crédito presumido e pelas deduções de

despesas fictas. Tais técnicas são utilizadas em tributos que pressupõem maior grau de complexidade. Os créditos presumidos, conforme tratado no tópico anterior, são técnicas utilizadas nos tributos que se sujeitam ao princípio da não cumulatividade. Por outro lado, quanto às deduções de despesas fictas, geralmente se atribui tal incentivo àquelas modalidades de tributo que pressupõem, em sua sistemática de cálculo, conceitos líquidos (Oliveira Júnior, 2015).

3.5.6 *Alíquota zero*

Entende-se que a caracterização do que se entende por alíquota zero, ainda que não haja consenso doutrinário, tem a mesma natureza da isenção tributária. Em síntese, reduz-se a alíquota aplicada à base de cálculo ao percentual de zero, resultando, por conseguinte, na inexistência de obrigação tributária (Oliveira Júnior, 2015).

Sob essa ótica, vê-se que a redução da alíquota a zero atinge especificamente a própria regra matriz de incidência tributária, pois faz com que o critério quantitativo do tributo seja zerado. O evento tributário ocorre, mas os seus efeitos não se concretizam, uma vez que a relação obrigacional restou inviabilizada pela sua própria constituição.

3.6 Incentivos fiscais tributários e o ICMS

É importante verificar, antes de tudo, o que disciplina a Constituição Federal de 1988 em matéria de ICMS. Por força do art. 155, II do texto constitucional, entende-se que a instituição e cobrança do mencionado imposto é de competência exclusiva dos Estados:

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

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (Brasil, 1988, p. 90-91).

Nesse contexto, o legislador constitucional cuidou em delimitar com precisão os contornos do precitado imposto estadual, restando ao legislador ordinário apenas a sua instituição.

É lúcido perceber tamanho rigor do constituinte ao delimitar a instituição do ICMS quando se analisa o próprio art. 155, II, §2º, XII³. O texto constitucional afirma que para a

³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e

instituição e delimitação de quaisquer matérias atinentes ao ICMS, deve-se haver previsão em lei complementar, desde que obviamente respeitada a Constituição Federal de 1988.

Embora a Constituição Federal de 1988 tenha conferido aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS, nada impede que outros instrumentos normativos de hierarquia inferior possam disciplinar as matérias atinentes ao imposto, desde que haja compatibilidade vertical com o que dispõe o texto fundamental.

No que tange aos mecanismos utilizados para a concessão de incentivos fiscais, é válido mencionar a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, denominada de “Lei Kandir”, além da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.

Ainda que coubesse a Lei Kandir dispor sobre normas gerais para instituição e cobrança do ICMS, esta não regulamentou a matéria atinente aos incentivos fiscais (Oliveira Júnior, 2015).

Já com relação à Lei Complementar 24/1975, entende-se que a sua disciplina em relação aos incentivos fiscais deveria se dar de forma provisória. Contudo, tal comportamento não se percebeu por parte do poder legislativo brasileiro. Com efeito, destaca-se que no §8º, do art. 34⁴ do ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), previu-se a possibilidade de que a mencionada LC 24/75 disciplinasse provisoriamente a matéria através dos chamados convênios. Logo, diante da dificuldade sentida pelas autoridades administrativas em delimitar

intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço (Brasil, 1988, p. 90-93).

⁴ Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n.º 1, de 1969, e pelas posteriores.

[...]

§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria (Brasil, 1988, p. 7-8).

a matéria, restou deliberado que o tratamento dessas questões fosse alcançado pela referida lei complementar, passando a ser referência principal na instituição de incentivos fiscais no Brasil.

4 CONVÊNIO DE ICMS

Entender o direito perpassa necessariamente pelo estudo de suas múltiplas fontes pelas quais essa ciência se expressa. No Brasil, por ter se adotado o sistema jurídico de direito escrito (*civil law*), a fonte mais comum é a própria lei, seja ela notabilizada pela Constituição Federal de 1988, leis complementares, leis ordinárias ou demais atos infralegais. O presente capítulo se propõe a refletir acerca de uma fonte normativa bastante utilizada em relação ao ICMS: os convênios estaduais. Em síntese, tais figuras podem ter o caráter de introduzir os incentivos ou benefícios fiscais relacionados ao imposto estadual, ainda que sua natureza jurídica não possua uma vinculação semelhante ao que se constata nos demais instrumentos constitucionais.

4.1 Introdução dos convênios de ICMS no ordenamento jurídico brasileiro

Ainda sob a vigência do antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICM), instituído pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, surge a figura dos convênios de ICMS, cuja motivação inicial seria o de harmonizar o tratamento jurídico dado pelos estados confederados no tratamento das matérias atinentes a isenções e aos benefícios fiscais. Nesse contexto, por força do art. 213 do CTN, os estados da federação poderão estabelecer os mencionados convênios a fim de instituir alíquotas uniformes de tributação.

Essa introdução no texto ordinário foi decorrente do chamado Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967, que entre várias alterações substanciais na legislação brasileira, previu que os estados, situados em uma mesma região geoeconômica, poderiam celebrar os chamados convênios para a uniformização da matéria relativa a isenções, reduções ou a outros favores fiscais⁵. Importante mencionar que nesse mesmo ato baixado pelo Presidente da República à época, Humberto de Alencar Castelo Branco, todas as demais disposições normativas que concediam incentivos ou benefícios fiscais foram revogados de plano.

Nesse contexto, somente com a edição da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, retoma-se a disciplina jurídica da forma pela qual os Estados deveriam tratar

⁵ Art. 1º Os Estados e Territórios situados em uma mesma região geo-econômica, dentro de 30 (trinta) dias da data da publicação deste Ato, celebrarão convênios estabelecendo uma política comum em matéria de isenções, reduções ou outros favores fiscais, relativamente ao imposto sobre circulação de mercadorias (Brasil, 1967, p. 1).

as matérias de incentivos e benefícios fiscais (Oliveira Junior, 2020). Segundo o texto publicado à época:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 § 6º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar. (Brasil, 1969, p. 9).

Diante da inclusão dessa disposição no texto constitucional, urge a necessidade de que a matéria definida e aceita pelos estados, no que concerne a incentivos e benefícios fiscais, fosse definida através de lei complementar, conforme prevê o próprio art. 155, § 2º, XII, alínea “g” da Constituição Federal de 1988. Sob essa ótica, cumpre destacar que essa lei complementar não foi editada, tampouco o conteúdo veiculado na Lei Complementar nº 87/1996 cuidou em disciplinar tal matéria.

Dessa forma, muito em função do princípio da recepção previsto no ADCT, surge a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e esta norma foi recepcionada pela nova ordem constitucional como responsável por disciplinar os regramentos atinentes à concessão de incentivos e aos benefícios fiscais entre os estados (Oliveira Junior, 2020).

4.2 Delimitação e natureza dos convênios de ICMS

Segundo César (2011), os convênios podem ser conceituados como acordos firmados entre os entes da federação para atuação conjunta e harmoniosa na consecução de objetivos comuns. Ao se analisar mais detidamente os convênios editados e publicados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), tem-se que, na perspectiva de Moreira (2017), tais figuras jurídicas são caracterizadas como atos destinados a introduzir normas e a regular a maneira pela qual incentivos e benefícios fiscais serão concedidos pelos entes da federação.

A conceituação de convênios de ICMS não está prevista em delimitações normativas. Não obstante, pode-se entender que tais instrumentos são procedimentos formais para a deliberação entre os estados confederados na concessão dos denominados incentivos ou benefícios fiscais (Oliveira Junior, 2020). É de se destacar que os convênios não podem ser confundidos com os contratos bilaterais. Na concepção de Grau (1978 apud Oliveira Junior, 2020), nos convênios não há que se falar em interesses opostos, pois se está diante de um instrumento capaz de comungar declarações diversas para um objetivo comum, diferentemente

dos contratos em que se percebem interesses difusos que deverão, necessariamente, constar em contrato.

Nesse caso, entende-se que tais fontes podem ser enquadradas como atos complementares à legislação, por força do que disciplina o art. 100, inciso IV do Código Tributário Nacional:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios” (Brasil, 1966, p. 17-18).

Além disso, também é válido frisar o que disciplinam os arts. 102 e 199 do mesmo Código, pois o legislador tratou do caráter extraterritorial alocado à figura dos convênios. Nesse caso, diante da participação dos mencionados entes na conformidade dos convênios, há de se reconhecer os efeitos legislativos que estão vigentes fora dos respectivos limites territoriais, além da prestação mútua que deve ser concedida para a fiscalização dos tributos em geral.

Desse modo, os convênios de ICMS figuram como verdadeiros instrumentos de validação e de controle do tratamento isonômico que deve ser conferido aos cidadãos brasileiros (Oliveira Junior, 2020). Isso posto, é tácito perceber que a necessidade de aprovação dos demais entes da federação para que haja a concessão de incentivos ou benefícios fiscais, de certa forma, favorece a maior congruência entre os demais entes normativos, de modo que se tenha uma decisão que reforce ideais mais democráticos.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, além da necessária aprovação conferida pelas leis complementares, na instituição de incentivos fiscais por parte dos estados da federação, a deliberação entre os entes deve se dar de forma conjunta, conforme se observa do texto constitucional:

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

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

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

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

XII - cabe à lei complementar:

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

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte: [...]

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g (Brasil, 1988, p. 90-93).

Nas ponderações de Carvalho (2021), os entes federativos possuem a vocação de celebrar entre si os mencionados convênios, cuja natureza jurídica pode ser interpretada como meros instrumentos introdutórios das regras tributárias. Segundo o autor, de fato, tais normas padecem de força jurídica vinculante, apesar de possuírem importância legítima na instituição dos benefícios fiscais em respeito à legislação de regência.

Por outro lado, destaca-se que os atos normativos denominados convênios, introduzidos no Código Tributário Nacional, não possuem força constitutiva de direito, ainda que possam ser inseridos como fontes legítimas de produção das normas jurídicas. Tais diplomas servem apenas como normas complementares aos demais textos legais vigentes no ordenamento jurídico brasileiro.

Situação diferente do que se verifica com os convênios presentes na Constituição Federal de 1988, pois estes possuem força vinculante, visto que cuidam de matérias atinentes à própria noção de leis em sentido estrito, especialmente quando se menciona a possibilidade de isentar ou revogar determinado incentivo fiscal.

Os convênios de ICMS, que são autorizados pela CF/88 e pela Lei Complementar 24/75, possuem natureza vinculativa e de conteúdo impositivo, pois do contrário estar-se-ia esvaziando a função essencial do denominado CONFAZ. Nesse caso, ao serem enquadrados como meros instrumentos autorizativos, torna-se difícil o exercício da competência tributária mais complexa, visto que possuirão caráter meramente simbólico diante do ordenamento jurídico brasileiro. Sob essa ótica, leciona Torres (2001, apud Oliveira Junior, 2020, p. 59):

Os convênios tanto podem ser vinculantes ou dispositivos, obrigando (modal deontico “obrigatório”) os Estados a concederem as isenções que tipificam; como podem ser autorizativos, hipótese em que teremos apenas a permissão (modal deontico “permitido”) para que a isenção possa ser criada, podendo o Estado nunca autorizá-la ou se a houver autorizado, que a revogue quando entender oportuno, respeitando-se os limites do princípio da anterioridade.

Desse modo, pode-se inferir que os convênios ICMS são normas essenciais ao processo legislativo. Cada estado do Brasil possui a faculdade de exercer a sua competência tributária, sobretudo ao instituir incentivos ou benefícios fiscais, mas o deve sempre em respeito à etapa preliminar de publicação dos convênios que formalizem as suas pretensões.

Ademais, entende-se que as normas jurídicas introduzidas anteriormente pelos convênios de ICMS, na verdade, possuem natureza de ato jurídico complexo, pressupondo operações e vontades de diversos entes, que se complementam para a formação do ato jurídico.

Logo, muito embora exista a essencialidade de se instituírem incentivos ou benefícios fiscais através da formulação de convênios ICMS, certo é que o texto constitucional não os apresenta como veículos capazes de introduzir normas jurídicas, possuindo caráter meramente complementar (Oliveira Junior, 2020).

4.3 Isonomia, princípio federativo e os convênios de ICMS

Conforme mencionado em tópico anterior, os convênios de ICMS guardam expressiva influência em relação a dois princípios estampados na Constituição Federal de 1988: a isonomia e o pacto federativo. Ao se instituir um incentivo ou benefício fiscal autorizado por meio de convênios, deve haver uma concordância entre os entes para que haja o efetivo exercício da competência tributária, reforçando-se o ideal de igualdade entre os estados brasileiros.

Já o pacto ou princípio federativo é exercido quando mesmo diante das autonomias conferidas aos estados para disciplinamento dos impostos de sua competência, garante-se a unidade da república por meio dessa rigidez constitucional na instituição de benefícios fiscais. Entende-se que a formalização de convênios, de alguma forma, auxilia o legislador a equalizar essa relação complexa existente entre os entes federativos. Barroso (2022, p. 196) constrói o seguinte pensamento acerca da importância do princípio federativo:

Federalismo significa unidade na diversidade. No caso brasileiro, formações culturais e étnicas tão distintas quanto, por exemplo, a Bahia e o Rio Grande do Sul, convivem sob um mesmo sistema constitucional, conservando, no entanto, sua identidade própria. Levando em conta a experiência nacional, é possível apontar as três grandes características do Estado federal: (i) autonomia dos entes federados, (ii) participação dos Estados-membros na formação da vontade federal ou nacional e (iii) repartição constitucional de competências.

Outrossim, convém mencionar que o dito princípio federativo, ainda que sob enfoque semelhante, não trata da mesma conceituação do princípio republicano. O segundo se relaciona com a própria delimitação do tipo de governo adotado no Brasil, qual seja, a República. Esse tipo de governo fomenta o estado de igualdade formal entre as pessoas que o constituem, bem como os poderes políticos exercidos possuem as características de serem eletivos, transitórios e pautados em responsabilidades. Carrazza (2014, p. 93) discorreu sobre a importância do mencionado princípio republicano:

Assim, é fácil concluirmos que o princípio republicano leva ao princípio da generalidade da tributação, pelo qual a carga tributária, longe de ser imposta sem qualquer critério, alcança a todos com isonomia e justiça. Por outro raio semântico, o

sacrifício econômico que o contribuinte deve suportar precisa ser igual para todos os que se acham na mesma situação jurídica.

Ademais, outro princípio que se fortalece com a instituição dos mencionados convênios é o da não cumulatividade. Diante da incidência do ICMS sobre operações de circulação de mercadorias, tem-se como essencial a limitação objetiva fornecida pelos ditames da não cumulatividade (Oliveira Junior, 2020).

Em síntese, existe a noção segundo a qual os convênios de ICMS são estruturados normativamente para inviabilizar que os estados-membros criem espécies tributárias em confronto ao mencionado princípio constitucional, dificultando, sobremaneira, a existência da própria exação tributária. Com efeito, entende-se, de plano, que os convênios de ICMS são ferramentas essenciais para a manutenção desses valores constitucionais.

4.4 Instrumento jurídico adequado para a concessão de incentivos fiscais e o pacto federativo

Ao se analisar o que dispõe o já transcrito §6º, do art. 150 da Constituição Federal de 1988, tem-se como necessária a reflexão acerca de qual instrumento jurídico seria hábil para inserir normas que veiculem incentivos e benefícios fiscais de ICMS. Sob esse ponto reside certa discordância na doutrina. Segundo Carrazza (2014), a utilização do veículo normativo das leis ordinárias não se mostra adequado para a ratificação de convênios que venham a dispor sobre isenções de ICMS. Portanto, entende-se que o mecanismo mais adequado para essa linha de pensamento seria a utilização dos decretos normativos.

Nesse contexto, Farias (2018) afirma serem os convênios normas complementares de caráter geral que instrumentalizam a forma por meio da qual incentivos fiscais serão concedidos ou revogados. Somente com a ratificação do seu conteúdo pelas Assembleias Legislativas de cada Estado é que se passa a ter o caráter cogente vinculativo dos convênios, preferencialmente através dos decretos legislativos.

A instituição dos convênios substitui, de alguma forma, a competência do Poder Legislativo. Contudo, a sua eficácia plena depende de prévia ratificação por parte da mesma instância de poder.

Nas considerações de Carrazza (2012), os convênios não se configuram como leis, tampouco o CONFAZ se caracteriza como órgão pertencente ao Poder Legislativo. Na realidade, confere-se ao Poder Legislativo de cada unidade federada a faculdade de ratificar as disposições autorizadas e deliberadas mediante os convênios de ICMS.

Portanto, entendida a lógica de como se ratificam os convênios, é de suma importância refletir acerca das dificuldades práticas de se instituírem tais instrumentos seguindo a lógica estampada na Lei Complementar nº 24/75. À vista disso, exige-se a deliberação unânime entre os estados da federação como reforço ao princípio do pacto federativo. A ideia estampada na unanimidade seria a legitimidade que se alcança a partir da democratização das decisões tomadas em conjunto, tendo em vista que a produção de convênios ICMS, mesmo diante da atuação pela maioria, poderia causar insegurança aos demais estados que eventualmente não concordassem com a exação.

Miguel (2013) ainda adverte que essa unanimidade pode ser compreendida como cláusula pétrea constitucional, não podendo ser modificada por legislações infraconstitucionais ou quaisquer tipos de emendas. Contudo, tal posicionamento pode não refletir a realidade, sobretudo porque na própria constituição não existe nenhum procedimento legislativo em que se exija a aprovação absoluta dos participantes, bem ainda, para a concessão de incentivos fiscais, entende-se que o caminho mais adequado seria a redução do quórum de aprovação, não mais se exigindo a unanimidade, uma que tal mecanismo reforça as constantes inconstitucionalidades sentidas pelos estados com a guerra fiscal (Bastos, 2018).

Nas considerações de Bastos (2018), tem-se como alternativa concreta a redução do quórum de aprovação dos convênios autorizadores de incentivos e benefícios fiscais. A exigência de unanimidade para a aprovação de quaisquer matérias atinentes aos convênios estaduais não possui amparo constitucional, principalmente porque o próprio texto legal não exige a unanimidade para a aprovação de quaisquer matérias. Reduzir o quórum de aprovação se mostra como uma solução razoável para a maior efetividade na mitigação da “guerra fiscal” de ICMS.

Nesse contexto, importa mencionar que essa discussão já foi objeto de análise do STF, por meio da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 198. No acórdão, registrou-se que o tribunal, por maioria, concordou em julgar improcedente a ADPF movida pelo Governador do Distrito Federal, cuja relatora do julgamento era a Ministra Cármen Lúcia. Segue-se a ementa do referido julgado:

ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. § 2º DO ART. 2º E ART. 4º DA LEI COMPLEMENTAR N. 24/75. NORMAS ANTERIORES À CONSTITUIÇÃO DE 1988. CABIMENTO DA ADPF. ICMS. EXIGÊNCIA DE UNANIMIDADE ENTRE OS ENTES FEDERADOS REPRESENTADOS NO CONFAZ PARA A CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO CONCESSIVO DE BENEFÍCIO FISCAL. RATIFICAÇÃO POSTERIOR DO ACORDO POR DECRETO LOCAL. EFETIVIDADE DO DISPOSTO NA AL. G DO INC. XII DO § 2º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO DE 1988. RECEPÇÃO DAS NORMAS IMPUGNADAS PELO ORDENAMENTO CONSTITUCIONAL VIGENTE.

PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE AFRONTA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E DEMOCRÁTICO. ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL JULGADA IMPROCEDENTE (Brasil, 2020, p. 1-2).

Em síntese, conforme o voto da relatora Ministra Cármen Lúcia, tem-se como constitucional o dispositivo que cita a necessária unanimidade entre os estados para a aprovação de incentivos ou benefícios fiscais. Segundo a julgadora, exige-se a unanimidade por ser mecanismo que visa obstar a relação de conflito que possa existir entre os estados com a denominada “guerra fiscal”. Desse modo, conforme se apresenta nas razões de decidir do tribunal, a guerra fiscal, além de contrariar o pacto federativo, também afronta os princípios basilares estampados na Constituição Federal de 1988 pela promoção do desenvolvimento nacional.

Nas considerações da relatora, por ser instrumento jurídico que reforça o pacto federativo, observa-se que além de constitucional, tal mecanismo é essencial para a manutenção do ordenamento jurídico.

Desse modo, entende-se que, de fato, a unanimidade estampada na legislação complementar reforça os fundamentos enunciados pelo pacto federativo. Contudo, importa mencionar que a prática demonstra certa dificuldade em se obter esse estado ideal, sobretudo porque existem interesses conflitantes em jogo, ainda que implicitamente se tenha a necessidade de desenvolvimento nacional em conjunto.

4.5 A guerra fiscal do ICMS

Por certo, tem-se que a lógica estampada na Constituição Federal de 1988 e na Lei Complementar nº 24/75 pode não se concretizar na prática, especialmente porque ao se valer das características extrafiscais das espécies tributárias, não só o fator arrecadação é influenciado, como também aspectos que o complementam nos campos sociais, políticos e culturais. Outro aspecto a ser mencionado seria a disputa natural existente entre os estados, visto que tais normas naturalmente criam condições mais benéficas a determinados contribuintes localizados nas regiões que mais proporcionam a criação de incentivos fiscais.

A prática demonstra que os estados possuem dificuldades em buscar aprovações de maneira unânime perante o CONFAZ quando o assunto remete a incentivos ou benefícios fiscais (Oliveira Junior, 2020). Como alternativa, os entes se enxergam imersos na necessidade de conceder incentivos à margem da autorização dos demais estados, principalmente ao arripio da Constituição Federal de 1988 e da própria Lei Complementar nº 24/75.

Sob esse viés, Machado Segundo (2022) elucida que a “guerra fiscal” pode ser interpretada como a omissão da União no uso extrafiscal dos tributos na redução das desigualdades regionais existentes no Brasil. Dessa forma, em virtude das dificuldades encontradas na legislação para a concessão de incentivos fiscais, os estados passam a conceder benefícios fiscais sem observar as formalidades ínsitas e constantes na legislação de regência legalidade, simplesmente para atrair investimentos e maior arrecadação tributária.

Em outra perspectiva, esse conflito pode ser interpretado a partir da disputa entre os entes tributantes, para a instituição de instrumentos fiscais que estimulem o desenvolvimento econômico em cada região geográfica do Brasil (Bastos, 2018). Nesse contexto, segundo a autora, o fato de existir tal disputa entre os entes demonstra a expressiva instabilidade do sistema federativo brasileiro.

Embora exista uma estrutura normativa que incentive a redução das disparidades e desigualdades entre os entes federados, o que se verifica, na realidade, é uma disputa sem precedentes por melhores condições fiscais, favorecendo o aparecimento de incentivos e benefícios sem esteio constitucional. Sob essa mesma discussão, contribui Abraham (2022, p. 95):

A guerra fiscal é um desdobramento negativo de um modelo de federalismo fiscal que ainda não encontrou um ponto ideal de equilíbrio, revelando um conflito na federação e um abalo no ideal cooperativo. Caracteriza-se pela disputa entre entes federativos na busca da atração de investimentos, empreendimentos e recursos privados para o seu território, a partir da concessão de incentivos fiscais, com o objetivo de gerar mais renda, empregos, crescimento econômico e desenvolvimento local. Pode se dar pela renúncia fiscal na isenção ou na postergação do pagamento de impostos, doação de terrenos ou de equipamentos para instalação do empreendimento, financiamento e crédito com juros subsidiados etc. Assim, por exemplo, oferece-se uma alíquota mais reduzida de determinado tributo para que se instale, no território de um ente federado, uma empresa, indústria ou empreendimento, e não em outro, onde a alíquota seria maior.

Ademais, a ideia da disputa entre os estados ocorre quando os próprios entes ingressam com Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI), nomeadamente buscando o reconhecimento líquido e certo das irregularidades de demais incentivos fiscais que se encontrem à margem da legislação de regência, ou, até mesmo, diante das diversas formas de contestação de créditos disponibilizados aos contribuintes. O reflexo de tal embate entre os estados foi a própria publicação da proposta de Súmula Vinculante nº 69 pelo STF, em 12 de abril de 2012, indicando que quaisquer incentivos fiscais concedidos sem prévio convênio autorizador, serão declarados inconstitucionais.

É fato que a disputa existente entre os estados ainda não foi completamente superada, o que ocasiona problemas estruturais relevantes para o correto desenvolvimento do

Brasil. Sobre essa linha de pensamento, expôs o Ministro Relator Ricardo Lewandowski, no bojo da ADI 2549, no qual se destaca que essa guerra em muito prejudica a própria elaboração de políticas públicas que beneficiem os contribuintes, principalmente as mais essenciais para o entrelaçamento das relações advindas entre os entes da federação.

Tal conflito de interesses fez emergir a necessidade de reforma dessa estrutura e sua conseqüente solução por meio da assinatura do denominado Convênio ICMS nº 70/2014, em março do mesmo ano. A tentativa das 21 unidades federadas presentes, portanto, era estabelecer diretrizes para a remissão e anistia desses créditos concedidos de maneira irregular e inconstitucional.

Em paralelo a esse convênio, tramitava o Projeto de Lei 130/2014, proposto pela senadora Lúcia Vânia, que possuía em sua constituição a mesma proposta do mencionado convênio ICMS: reduzir ou mitigar a guerra fiscal entre os estados. Após a aprovação do projeto, publica-se a Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, que estabelece a possibilidade de os estados criarem convênios para a reinstituição de incentivos ou benefícios fiscais sem a necessária deliberação dos demais.

É importante mencionar, nesse cenário, a limitação temporal a que o legislador tratou no mencionado diploma legal. De acordo com o que consta no art. 1º da Lei Complementar nº 160/17, a liberdade conferida aos estados para a deliberação na instituição de incentivos ou benefícios fiscais, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, deve ser limitado até o prazo para produção de efeitos dessa lei complementar. No caso, entende-se que até a data de 8 de agosto de 2017, os estados poderiam legislar de forma contrária ao texto constitucional, além dos casos de reinstituição dos incentivos fiscais que estavam em vigor.

Outra relevante inovação instituída pela Lei Complementar nº 160/17 se refere ao quórum necessário para instituição dos benefícios fiscais. Diante da expressiva dissidência que existe na doutrina, se a unanimidade estampada na Lei Complementar nº 24/75 respeita, de fato, a CF, a recente legislação prevê as seguintes possibilidades para aprovação dos incentivos: “Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo: I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País” (Brasil, 2017, p. 1).

Na perspectiva de Lopes (2018), a edição de tal legislação inaugura mais uma tentativa do legislador em combater os efeitos negativos advindos da denominada guerra fiscal entre os estados da federação. Sob esse viés, a Lei Complementar nº 160/2017 foi instituída

também com o objetivo de favorecer à convalidação dos benefícios que porventura estivessem em desacordo com a legislação de regência (Bastos, 2018).

Nesse contexto, surge o Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, que assim elucida em sua ementa:

Dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstuições (Brasil, 2017, p. 1).

Nessa esteira, percebe-se que tal convênio praticamente reforça as disposições contantes na Lei Complementar nº 160/2017, incluindo-se apenas alguns aspectos práticos acerca da operacionalização da remissão, instituição e reinstuição dos incentivos fiscais e tributários⁶. É importante mencionar que tal convênio possui um espectro semântico diferente do que se propõe a disciplinar tal figura jurídica, sobretudo porque essa legislação em comento não busca conceder nenhum incentivo ou benefício fiscal, pois tão somente busca regulamentar aqueles que possuem irregularidades anteriores quanto à sua constituição.

⁶ Cláusula segunda. As unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstuição de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes:

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

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ (Brasil, 2017 p. 2-3).

5 CONVÊNIO DE ICMS E O RESPEITO À ANTERIORIDADE

Diante dos conceitos já adquiridos em tópicos anteriores, torna-se lógico perceber que toda e qualquer nova exação tributária deve respeito à Constituição Federal de 1988 e aos seus princípios norteadores. No presente capítulo, o foco da reflexão jurídica será o entendimento acerca do Convênio ICMS 42/2016 instituído pelos Estados e pelo Distrito Federal com a proposta de reequilíbrio financeiro. Os convênios de ICMS são legítimas fontes do direito. Contudo, para a instituição de incentivos e benefícios fiscais, tais instrumentos assumem uma função meramente autorizativa.

Portanto, convém analisar se, de fato, o mencionado convênio está em consonância com a Constituição Federal e seus ditames infralegais. Como substrato principal, a referida fonte será analisada a partir dos princípios fundamentais da anterioridade e segurança jurídica. Convém salientar que essa matéria já foi analisada por vários tribunais do país, inclusive o principal deles, cujos entendimentos consolidados constata a propósito da constitucionalidade ou não dessas normas. Com efeito, torna-se relevante entender as principais razões de decidir desses órgãos jurídicos.

5.1 Segurança jurídica e anterioridade

Ao se refletir a respeito das constantes modificações a que está submetido o ordenamento jurídico brasileiro, torna-se relevante entender o “sobreprincípio”⁷ da segurança jurídica e em que medida ele delimita o conteúdo veiculado nas legislações federais, municipais e estaduais.

Segundo Neves (2014), a noção de segurança jurídica se notabiliza como princípio que norteia o ordenamento jurídico e que serve de sustentáculo à própria noção de direitos fundamentais. Convém referir que a conceituação desse instituto não é uníssona na doutrina, posto que se trata de matéria abrangente e ao mesmo tempo intersubjetiva. Torres (2012, p. 192) constrói o seguinte pensamento acerca da segurança jurídica:

Segurança Jurídica é uma expressão polissêmica e pode ser concebida como “fim” do direito ou “função” do Estado. Pode vir considerada como um valor suprapositivo, prévio à própria ordem jurídica, ou fundamento de legitimidade (ao gosto dos jusnaturalistas); pode coincidir com o conteúdo da certeza do direito, entendida como

⁷ Entende-se que sobreprincípio é um princípio cuja realização se dá pela sobreposição de outros cânones presentes no ordenamento jurídico. Como exemplo fidedigno se tem a segurança jurídica, que não está expressamente prevista como regra explícita nas normas brasileiras. Contudo, através da realização de outros princípios como a legalidade e a anterioridade, reforçam-se os ideais alcançados pelo sobreprincípio.

expressão da legalidade (positivismo) pode ser compreendida como um conceito vazio, em um modo finalista de conceber a segurança judicial; apresentar-se como decorrência da confiança em um procedimento lógico-racional de construção dos seus conteúdos ou integrar-se ao sistema jurídico.

Nesse contexto, importa sublinhar que tal conceito está intimamente ligado à própria noção de anterioridade. Entende-se que o princípio da anterioridade foi instituído com o fim de reduzir as inseguranças jurídicas que permeavam o cenário normativo, sobretudo porque não existia a dita previsibilidade dada aos contribuintes, os quais podiam ser cobrados a qualquer momento por parte da autoridade administrativa direta ou indiretamente com o aumento das cargas tributárias.

De fato, quando se está diante da publicação ou autorização de legislações que venham a alterar os ditames normativos que envolvem os diversos tributos, há de se respeitar sobremaneira o texto constitucional como forma de garantia da segurança jurídica e da manutenção do ordenamento jurídico.

Dessa forma, o Poder Legislativo, que detém maior parcela de importância na instituição das normas que serão incluídas no ordenamento jurídico brasileiro, deve estar em consonância com a efetivação da segurança jurídica. Ao se tratar sobre o ICMS, imposto de maior arrecadação dos cofres públicos no país, percebe-se que quaisquer irregularidades na formação de legislações infraconstitucionais, cometidas pelas autoridades administrativas, podem gerar reações imediatas pela população, principalmente quando se tem um aumento das cargas tributárias sentidas pelos sujeitos passivos.

Nesse contexto, em virtude da pluralidade de legislações infraconstitucionais que permeiam a instituição do ICMS, espera-se que, pelo menos, haja o respeito ao estado de previsibilidade da parte dos contribuintes. Tal previsibilidade é estampada a partir do reforço ao “sobrep princípio” da segurança jurídica.

Portanto, ao se analisar tal pretensão sob a ótica do objeto em estudo, percebe-se que, sobretudo os convênios de ICMS, para além do respeito à própria Lei Complementar nº 24/75, também deve respeito a princípios basilares da República, tais como a anterioridade tributária, pois tais legislações podem influenciar no caráter extrafiscal dos tributos, confluindo para o aumento indireto dos valores cobrados a título de ICMS.

5.2 Adicionais de ICMS e anterioridade

Analisada a natureza jurídica persistente aos denominados convênios de ICMS, convém advertir o necessário respeito que tais fontes devem ter quanto aos princípios

constitucionais tributários. Segundo Torres (2014), a figura jurídica dos convênios pode ser caracterizada como asseguradora de compromissos ou de determinações que a Constituição Federal de 1988 autoriza. Dessa forma, apesar de se tratar de fonte normativa admitida em direito tributário, não se percebe que tais instrumentos possuem força jurídica vinculante, pois, em síntese, prestam-se a função meramente autorizativa. No caso sob exame, a instituição de incentivos e benefícios fiscais pelos estados.

Assim, superada a discussão acerca do procedimento previsto em lei para a instituição dos mencionados incentivos de ICMS, fato é que, hoje, segue-se o que dispõe a Lei Complementar nº 24/1975, bem como as constantes publicações de convênios autorizadores por parte do CONFAZ. Contudo, dada a natureza essencial desse procedimento, torna-se importante verificar se tais disposições estão em linha com os preceitos constitucionais, sobretudo a compatibilidade que deve existir entre tais dispositivos e os princípios da anterioridade anual e nonagesimal.

Embora seja de fácil aplicação o respeito a esse preceito, várias situações particulares podem ensejar debates acalorados nos principais tribunais do país. Como exemplo fiel, têm-se os casos de aumento indireto de ICMS quando da revogação de incentivos ou benefícios fiscais que possuam caráter oneroso e por tempo determinado. Sob esse aspecto, é fora de dúvida que o próprio CTN, em seu art. 178, reforça a necessária obediência aos princípios da anterioridade e segurança jurídica quando excepciona a modificação das isenções que possuem caráter oneroso e concedidas por prazo certo.

Moreira (2021) afirma que as isenções excepcionadas no texto legal fazem referência aos casos onerosos, cuja concessão é considerada irrevogável pelo legislador, não possuindo caráter geral para sua instituição. De certa forma, vê-se que a impossibilidade de revogação desse instituto visa proteger o direito adquirido pelos contribuintes de usufruírem do benefício legalmente concedido.

Sob essa ótica, é importante frisar que a lei isentiva que concede o direito aos contribuintes pode ser plenamente revogada, o que não se revoga é o conteúdo isentivo dado aos sujeitos de direitos. Tal concepção é elucidada por Sabbag (2023), que aduz ser assegurado aos contribuintes, que experimentaram o benefício antes da revogação da lei isentiva, não devem ter seu direito suprimido por parte da autoridade administrativa. Contudo, igual conclusão também vale para a situação oposta, pois esgotado o prazo estipulado para a isenção, o direito concedido cessará, mesmo que a lei não tenha sido revogada por completo. Vale destacar, além disso, que o CTN, em disciplina semelhante conferida aos impostos sobre a renda, faz referência ao precitado art. 178, quando menciona em seu art. 104, já transcrito em

capítulo acima, mencionando-se o respeito à anterioridade quando se extinguem ou reduzem isenções.

Entende-se que, para os benefícios concedidos de forma condicionada, é formado o direito adquirido que se incorpora ao patrimônio do contribuinte, e que por essa razão não se poderia revogar tal incentivo a qualquer tempo por parte do Fisco, especialmente em respeito ao princípio da anterioridade (Carrazza, 2012). Nesse diapasão, colimado a esse entendimento, decide reiteradamente o STF:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MAJORAÇÃO DO ICMS POR MEIO DE ALTERAÇÃO DO ÍNDICE DE VALOR ADICIONAL SETORIAL (IVA-ST). REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL. MAJORAÇÃO INDIRETA DE TRIBUTO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. 1. O acórdão recorrido está em dissonância com a jurisprudência desta SUPREMA CORTE, no sentido de que a redução ou supressão de benefício fiscal (no caso, majoração do Índice de Valor Adicional Setorial - IVA-ST), constitui majoração indireta de tributo, de forma que deve observância ao princípio da anterioridade nonagesimal. 2. Esta CORTE tem aplicado esse entendimento em situações em que também se questionava a majoração do ICMS por meio de alteração do Índice de Valor Adicional Setorial (IVA-ST). 3. Ressalva do ponto de vista pessoal do Relator, no sentido de que a redução ou a extinção de desconto para pagamento de tributo não pode ser equiparada à majoração do tributo, de forma que não incide, no caso, o princípio da anterioridade tributária. 4. Agravo Interno a que se nega provimento (Brasil, 2023, p. 2-3).

REINTEGRA – DECRETOS Nº 8.415/2015, Nº 8.543/2015 E Nº 9.393/2018 – BENEFÍCIO – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – ANTERIORIDADE – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto de tributo mediante redução da alíquota de incentivo do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras – REINTEGRA, cumpre observar o princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal. Precedente: medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade nº 2.325/DF, pleno, relator ministro Marco Aurélio, acórdão publicado no Diário da Justiça de 6 de outubro de 2006 (Brasil, 2020, p. 1).

O tribunal superior possui entendimentos uníssomos e consolidados sobre a necessária observância da anterioridade tributária em caso de aumento indireto de ICMS. Tal posicionamento, de fato, está em linha com o que prescreve a Constituição Federal de 1988, pois deve-se assegurar aos contribuintes um mínimo de previsibilidade quando se aumentam as cargas tributárias, seja de forma direta ou indireta. Além desses julgados, convém enunciar o seguinte excerto que também prevê expressamente a necessária submissão à anterioridade na revogação de incentivos fiscais por acarretar aumento indireto de ICMS:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS □ DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. DEVER DE OBSERVÂNCIA. PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas b e c do inciso III do artigo

150, da Carta. Precedente. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004. MULTA. AGRAVO. ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil (Brasil, 2014, p. 1).

Em todos os julgados de recente conclusão pelo tribunal superior, destaca-se que o aumento indireto do ICMS deve necessariamente refletir no respeito das legislações quanto ao princípio da anterioridade tributária. Nesse contexto, dada a natureza englobante das decisões reiteradas que vêm seguindo os tribunais, pode-se concluir que esse tratamento também deve ser dado aos mencionados convênios de ICMS, pois ainda que tais autorizações não venham a dispor sobre aumentos diretos acerca da cobrança do imposto frente ao contribuinte, necessariamente quaisquer disposições que venham a reduzir montantes incentivados, ou até mesmo exigir a cobrança de percentuais incidentes sobre o valor efetivamente usufruído, a exemplo do Convênio ICMS 42/2016, pode-se concluir que existe claro aumento indireto do ICMS diante dos contribuintes.

À vista disso, entende-se que as decisões tomadas pelos tribunais superiores estão em consonância com as abalizadas considerações da doutrina majoritária (Braga, 2016). Dessa forma, considerando-se que de fato existe o aumento indireto do ICMS na instituição do Convênio ICMS 42/2016, outra conclusão não há senão a completa inconstitucionalidade dessa exação, caso se constate que o seu texto desrespeitou o princípio basilar da anterioridade tributária.

O que se está a defender, portanto, é que os efeitos observados com a revogação de uma isenção onerosa são idênticos aos percebidos com a instituição de convênio que delimite um aumento indireto de ICMS frente aos contribuintes. Sob esse aspecto, é importante destacar o pensamento do Ministro Luís Roberto Barroso, em seu voto acerca do Recurso Extraordinário nº 564.225/RS, demonstrando-se que o agravamento dos encargos tributários pode se fazer presente em quaisquer alterações sentidas nos critérios quantitativos da regra matriz tributária que será detalhadamente observada (Brasil, 2014).

Nesse viés, pode-se concluir que um aumento na alíquota ou, até mesmo, uma redução do benefício experimentado pelos contribuintes, caminha para o mesmo sentido de aumento dos encargos percebidos. Por conseguinte, o aumento indireto do ICMS com a legitimação de convênios, leis e decretos estaduais que ratificam essas deliberações, não podem desrespeitar a anterioridade tributária anual e nonagesimal, em virtude do mesmo efeito prático já decidido pelo STF em matéria de isenções tributárias condicionadas.

5.3 Convênio ICMS 42/2016 e o desrespeito à anterioridade

Ao se analisar detida acerca do que se vislumbra com a instituição do Convênio ICMS 42/2016, exemplo fidedigno de aumento indireto do ICMS, em virtude da instituição de nova exigência diante dos contribuintes, tem-se a clara autorização dada aos Estados e ao Distrito Federal de criarem condições para a fruição de incentivos e benefícios fiscais ou reduzir o seu montante, conforme se percebe da própria ementa da legislação.

Tal instrumento foi autorizado pelos entes da federação, de forma unânime, em 3 de maio de 2016, respeitando-se à Lei Complementar nº 24/1975. Em síntese, de acordo com as duas primeiras cláusulas constantes na legislação, autoriza-se os estados da federação a condicionarem a fruição de incentivos fiscais de ICMS ao depósito de 10%, ou até mesmo reduzir o seu montante na mesma proporção, como requisito essencial para a fruição dos mencionados benefícios. Nesse contexto, interessa frisar o que dispõem as duas principais cláusulas dessa legislação autorizativa:

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, resultar 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 (Brasil, 2016, p. 1).

Ao se analisar preliminarmente um dos objetivos centrais da norma, que é condicionar a fruição de todos os incentivos ou benefícios fiscais de ICMS ao depósito de 10% do montante incentivado sobre a pretensa necessidade de equilíbrio fiscal dos estados, tem-se que essa legislação desrespeita sobremaneira preceitos constitucionais e infraconstitucionais.

Primeiro, de acordo com o próprio CTN, em seu art. 178⁸, percebe-se que a isenção

⁸ Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104 (Brasil, 1966, p. 33.)

tributária, se concedida por prazo certo e condição onerosa, não pode ser revogada a qualquer tempo. Ademais, sobre essa matéria, existe súmula pacificada pelo STF que assim se colaciona: “Súmula 544 - Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

Desta feita, entende-se que o requisito central enunciado pelo Convênio ICMS 42 é flagrantemente inconstitucional, sobretudo porque não são todos os incentivos fiscais que comportam a livre revogabilidade por parte dos entes tributantes.

Ademais, superada a discussão pacificada acerca da invalidez das normas que exigem comportamentos do contribuinte sob o pretexto de revogação de incentivos fiscais, convém refletir também acerca do claro desrespeito ao princípio constitucional da anterioridade tributária anual e nonagesimal por parte do Convênio ICMS 42/2016⁹.

Convém notar, antes de tudo, a própria natureza jurídica dessa legislação que autoriza os estados a ratificarem a exação de 10% dos contribuintes via decreto estadual. Ao se analisar preliminarmente a exigência do depósito a fundo estadual direcionado a contribuintes específicos de ICMS, conclui-se de pronto que se trata de uma nova espécie de tributo, ainda que sob contornos mascarados e de difícil caracterização imediata.

De acordo com o próprio CTN, em seu art. 3º¹⁰, nota-se que para a caracterização de tributo devem estar presentes alguns requisitos, tais como ser uma prestação pecuniária, que não constitua sanção de ato ilícito, além de ser passível de instituição em lei e cobrança mediante ato administrativo das autoridades. Por conseguinte, conclui-se que, de fato, ao se fazer uma breve ponderação do que dispõe o Código Tributário Nacional com o próprio Convênio ICMS 42/2016, entende-se que se trata de um tributo, pois preenche todos os requisitos estampados na legislação.

Sob essa ótica, entende-se que o referido convênio prevê uma prestação pecuniária pois versa sobre a necessidade de depositar, em dinheiro, o montante de 10% do valor incentivado a título de ICMS, ou reduzir esse montante no mesmo percentual. Ademais, no que tange ao caráter compulsório, frisa-se que se exige tal contribuição como condição para fruir dos incentivos fiscais concedidos de forma onerosa e com prazo certo de duração, o que culmina em clara necessidade de obediência dos contribuintes, ainda que não concordem com a cobrança.

⁹ Convém mencionar que essa conclusão não restou acatada pelo STF, tendo em vista que, em 17 de outubro de 2023, ao finalizar o julgamento virtual da ADI 5635, decidiu o tribunal pela constitucionalidade dos diplomas legais que foram autorizados pelo Convênio ICMS 42/2016.

¹⁰ 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.

Além disso, tal exigência não se trata de sanção de ato ilícito, pois claramente não tem como objetivo principal a oposição de penalidades ao contribuinte, mas sim o depósito dos recursos a fundo específico considerando o estado de insegurança que perpassa a economia dos estados. Por fim, tem-se que claramente o tributo está positivado em legislação específica, bem como esse depósito é exigido pelas autoridades públicas de cada estado, que recebem a apuração do ICMS elaborado pelo contribuinte e os consequentes recolhimentos dentro de cada competência, por ser tributo caracterizado pelo lançamento por homologação.

Os contribuintes apuram o valor do ICMS devido por competência, transmitindo-se os arquivos por meio de suas obrigações acessórias. No mesmo sentido, estando o sujeito passivo obrigado ao depósito de 10% a título de Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF), por exemplo, existe o recolhimento das quantias devidas, e posteriormente o Fisco homologa, ou não, esse lançamento proposto pelos contribuintes.

Convém salientar que essa exigência tributária desrespeita a CF/88, sobretudo porque criou uma espécie tributária, o que é de competência exclusiva da União, além de ter desrespeitado a anterioridade quando da sua produção de efeitos, replicando-se nos demais textos estaduais. É importante mencionar que não existe consenso doutrinário acerca dessa classificação, sobretudo porque o próprio STF julgou de forma diferente ao que pretende esclarecer esse trabalho, concluindo-se pela inexistência de nova espécie de tributo nas considerações do Relator da ADI 5635, Ministro Relator Roberto Barroso, cuja análise do julgamento será feita em tópico específico adiante.

Também nessa vertente de pensamento, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro decidiu de forma contrária aos contribuintes:

Também de pronto, é bom ressaltar que, ao contrário do que é afirmado pelo ilustre Desembargador Relator, não se trata da instituição de um novo imposto, uma vez que o fato gerador continua sendo a circulação de mercadoria e serviços – ICMS. Na verdade, o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF prevê duas alternativas: (i) depósito de parcela de 10% dos benefícios concedidos, ou, simplesmente, (ii) a sua redução em proporção equivalente. Logo, o efeito que elas geram é o de simplesmente revogar parcialmente benefícios concedidos pelo Estado do Rio de Janeiro (Brasil, 2017, p. 10).

Contudo, segundo Gonçalves (2022), em relação à classificação tributária elencada a partir da produção de efeitos do referido convênio, ainda que não haja um consenso doutrinário, a sua correta delimitação pode ser compreendida a partir das características de um novo imposto ou empréstimo compulsório. Sob o primeiro viés, entende-se que seria um imposto na hipótese de ser um adicional ao ICMS, caracterizando-se o recolhimento dado ao Estado como típica receita de imposto. Portanto, ainda que exista a possibilidade apenas de

redução do montante incentivado, entende-se que indiretamente se adiciona um valor exigível ao contribuinte.

Por outro lado, entende-se que seria um empréstimo compulsório sob o pretexto de existir, de certa forma, a vinculação direta do montante arrecadado a fundo específico para a recuperação econômica dos estados da federação. Ademais, conforme se depreende do próprio texto normativo, tem-se ainda que indiretamente a necessidade de devolução do montante arrecadado nesse período transitório de recuperação fiscal, especificamente com a prorrogação dos incentivos ou benefícios fiscais concedidos regularmente

Ainda que exista uma resistência dos estados em reconhecer o caráter típico de imposto da exação levantada pelo convênio ICMS 42/2016, fato é que todos os seus elementos se assemelham a essa espécie tributária, não sendo descabida a conclusão acerca da sua inconstitucionalidade por ter sido instituída e aprovada pelos estados da federação.

Ao tratar sobre o pensamento da regra matriz de incidência tributária, Carvalho (2021, p. 291) prescreve o seguinte pensamento:

Temos de considerar assim a hipótese das normas tributárias. Ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo. E, desse conceito, podemos extrair critérios de identificação que nos permitam reconhecê-lo toda vez que, efetivamente, aconteça. No enunciado hipotético vamos encontrar três critérios identificadores do fato: a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal.

Nesse contexto, elucida o autor que se trata de critérios previstos na hipótese do tributo, caracterizada como proposição descritiva da situação fática. Segundo essa teoria, a norma jurídica tributária detém de duas partes centrais, quais sejam, o descritor (hipótese) e um prescritor, que está sujeito a valorações e proposições descritivas.

Feita essa ponderação, entende-se que o depósito enunciado no convênio ICMS 42/2016, prescreve nítido adicional ao imposto e, portanto, guarda completa semelhança com os elementos propostos na teoria de formação do tributo enunciada por Carvalho (2021).

Primeiro, entende-se que o critério material estampado no referido convênio está perfeitamente indicado, sobretudo porque a cobrança se realiza pelo próprio ente público estadual, com sujeitos passivos expressamente indicados em lei. Ademais, da mesma forma, os aspectos espaciais e temporais são percebidos, pois a exação se realiza com critérios bem definidos sobre os contribuintes, além da estipulação da pecúnia calculada a partir do depósito ou redução em 10% do valor incentivado a título de ICMS.

Por esses motivos, torna-se clara a completa caracterização do depósito ao fundo estadual delimitado pelo convênio ICMS 42/2016 como típica espécie de imposto, devendo-se,

portanto, respeitar todos os ditames constitucionais e infraconstitucionais. Como se percebe das legislações estaduais, em virtude da classificação incorreta por parte dos estados, muitas ratificações por meio de decretos são feitas em desacordo com o texto constitucional, principalmente quando se analisa o princípio da anterioridade anual e nonagesimal.

Cabe destacar que a Cláusula quarta do convênio ICMS 42/2016 previu aplicação imediata dessas disposições para ratificação em todo o território nacional. Contudo, tal feito não deveria ser seguido pelos estados que ratificam as disposições constantes no convênio, visto que se está a exigir nítido adicional de ICMS com aumento indireto de carga tributária aos contribuintes, fato que deve respeito completo ao princípio da anterioridade.

5.4 Impropriedades no julgamento da ADI 5635

A conclusão do julgamento virtual da ADI 5635 pôs fim às incertezas que pairavam no judiciário brasileiro, quando das reflexões a respeito do posicionamento acatado pelo STF, diante da pretensa constitucionalidade do Convênio ICMS 42/2016.

Ao se fazer uma contextualização acerca do conteúdo presente nessa ação direta de inconstitucionalidade, vê-se que a medida foi proposta pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), com pedido de medida cautelar, em que se pleiteava a declaração de inconstitucionalidade dos Arts. 2º; 4º, caput e inciso I, e 5º, da Lei nº 7.428/2016, do Estado do Rio de Janeiro, bem como de suas normas relacionadas, o Decreto nº 45.810/2016, a Resolução SEFAZ 33/2017, e principalmente o Convênio ICMS nº 42/2016, parte central do presente estudo.

Além disso, em aditamento à petição inicial, a CNI também buscou declarar a inconstitucionalidade dos Arts. 2º, 3º, inciso I, e 5º da Lei Estadual nº 8.645/2016, e de seu regulamento, o Decreto Estadual nº 47.057/2020, os quais foram editados de forma superveniente ao diploma legal anterior, instituindo o Fundo Orçamentária Temporário (FOT), em substituição ao FEEF.

Segundo a CNI, o conjunto normativo sob exame possui vícios de inconstitucionalidade formal e material que mereciam reforma por parte do STF. Primeiro, segundo o órgão, essa exação se trata de uma nova espécie tributária, conclusão a que chega também o presente trabalho. Por ser uma nova espécie tributária, tem-se que a competência para sua instituição cabe a União, e não aos Estados e ao Distrito Federal.

Também sustenta que as modificações propostas pelo arcabouço jurídico mencionado implicam, necessariamente, em incremento da carga tributária. Por essa razão,

deve respeitar a anterioridade tributária anual e nonagesimal, fato que não foi respeitado pela legislação carioca, sob a influência do Convênio ICMS 42/2016. Outro argumento sustentado pela CNI é a indevida vinculação de receita do ICMS a fundo estadual específico.

Em manifestação registrada no dia 23 de fevereiro de 2017, o Governador do Estado do Rio de Janeiro, Luiz Fernando de Souza, apresentou as informações requeridas no bojo da mencionada ADI. Segundo o estado, a instituição dessas normas contribui para o combate a mais grave crise financeira a que passa o estado do Rio de Janeiro. Além disso, não se trata de medida que ocasionaria prejuízo aos contribuintes, visto que prorroga automaticamente os benefícios fiscais usufruídos.

Sustenta o estado que não houve a criação de um novo tributo, pois os contribuintes pagarão a mesma quantia de ICMS, apenas o farão em uma extensão maior. Outro argumento defendido é o de que também não houve o desrespeito à anterioridade, sobretudo porque os efeitos das normas cariocas foram instituídos nos anos posteriores à entrada em vigor das legislações. Por fim, argumenta que está absolutamente ausente a noção de vinculação das receitas do fundo para destinações específicas.

Convém transcrever o que defendeu o órgão (Governo do Estado do Rio de Janeiro, 2017, p. 12):

A situação seria totalmente diferente, p.ex., se a Lei houvesse determinado a utilização dos recursos especificamente no setor de habitação, ou especificamente no custeio do bilhete único estadual. Nestes casos (hipotéticos), sem dúvida, estaria ocorrendo uma vinculação específica, pré-determinada, a um tipo particular de emprego do dinheiro público.

Posteriormente, em defesa ao arcabouço de normas mencionado acima, o CONFAZ se manifestou pelo não acatamento da inconstitucionalidade do Convênio ICMS 42/2016. De igual modo, argumenta-se de forma contrária ao que aduz a CNI, rebatendo-se todos os pontos de inconstitucionalidade.

Outrossim, em manifestação exarada pela Advocacia Geral da União (AGU), defendeu-se que a mencionada ADI 5635 não deveria ser reconhecida para a decretação da inconstitucionalidade do Convênio ICMS 42/2016, bem como no mérito também se rebateu todos os argumentos levantados pela CNI, pugnando pela improcedência do pedido vinculado.

Por outro lado, a Procuradoria Geral da República (PGR), em manifestação fundamentada, decidiu pela procedência dos pedidos elencados na inicial, discordando de todos os contrapontos levantados em desfavor da pretensão autoral. Nas considerações do órgão, houve indevida vinculação de fundo a imposto específico, contrariando-se a CF/88.

Nesse contexto, encerrada a discussão delineada acima, o STF, em 17 de outubro

de 2023, finalmente decidiu acerca da matéria, após sucessivas interrupções do julgamento por pedido de vistas.

Em resumo, convém transcrever o que restou decidido pela maioria dos ministros votantes (Brasil, 2023, p. 13):

O Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na presente ação direta de inconstitucionalidade, para conferir interpretação conforme a Constituição ao art. 2º da Lei nº 7.428/2016 e ao art. 2º da Lei nº 8.645/2019, ambas do Estado do Rio de Janeiro, de modo a (i) afastar qualquer exegese que vincule as receitas vertidas ao FEEF/FOT a um programa governamental específico; e (ii) garantir a não cumulatividade do ICMS relativo ao depósito instituído, sem prejuízo da vedação ao aproveitamento indevido dos créditos; salientou que se aplicam aos depósitos em questão as regras próprias do ICMS; e, ao final, fixou a seguinte tese de julgamento: “São constitucionais as Leis nºs 7.428/2016 e 8.645/2019, ambas do Estado do Rio de Janeiro, que instituíram o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF e, posteriormente, o Fundo Orçamentário Temporário – FOT, fundos atípicos cujas receitas não estão vinculadas a um programa governamental específico e detalhado”. Tudo nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros André Mendonça, Cristiano Zanin e Edson Fachin. Plenário, Sessão Virtual de 6.10.2023 a 17.10.2023.

A tese firmada é acompanhada da percepção jurídica de que não houve, de fato, a criação de uma nova exação tributária cobrada aos contribuintes. No entender dos julgadores, a figura jurídica tutelada pelas legislações cariocas trata tão somente de ICMS, cujo resultado foi apenas a redução transitória dos benefícios fiscais usufruídos pelos sujeitos passivos. Tal medida, contudo, foi tomada de forma emergencial e temporária, não incorrendo em quaisquer inconstitucionalidades.

De igual modo, defende o STF que não houve qualquer vinculação indevida de imposto a fundo estadual, sendo classificado apenas como fontes de recursos. Trata-se de um fundo atípico, cuja estratégia é formada a partir da particularização dos recursos orçamentários, conferindo liberdade para a destinação das receitas auferidas por parte do órgão executivo.

No que tange à análise da anterioridade, destaca o STF que o julgamento sobre esse ponto restou prejudicado. Em resumo, por ter sido a legislação carioca, objeto do julgamento, manifestamente contrária ao princípio da anterioridade nonagesimal, destacou-se que efetivamente não houve desrespeito à Constituição em virtude de outra ação mandamental que vigorava no estado, impedindo a produção de efeitos antes dos 90 dias exigidos.

Em relação ao direito adquirido sobre os contribuintes que possuem benefícios fiscais incondicionados, restou deliberado que a via utilizada não seria a adequada para a análise detida sobre a matéria. Além disso, também não foi acatado o argumento acerca das medidas desproporcionais quando da produção de efeitos do Convênio ICMS 42/2016.

Por fim, no ponto relacionado à não cumulatividade, decidiu-se acatar a percepção

trazida por um *amicus curiae*¹¹, de que por ser imposto, deve respeitar a sistemática devida para tanto. Segundo o STF, essa análise será feita de forma particularizada, respeitando-se, em todas as situações, a não cumulatividade, bem ainda o direito de aproveitamento dos créditos por parte dos contribuintes.

Sob esse ponto reside expressiva incerteza por parte da comunidade jurídica. A interpretação conforme a constituição proposta pelo STF, respeitando-se a não cumulatividade, revela grande imprecisão no trato dado à matéria pelos ministros. Nesse caso, em virtude da omissão na delimitação de como ocorrerá o aproveitamento dos eventuais créditos incidentes nas operações envolvendo o fundo estadual, entende-se que certamente tal decisão será contestada através da oposição de Embargos de Declaração.

Paralelamente, torna-se importante mencionar o que defendeu o ministro André Mendonça. Primeiro, conforme o ministro, o simples exame das legislações cariocas autorizadas pelo Convênio ICMS 42/2016 revela que houve a indevida prorrogação de benefícios fiscais de ICMS por parte das legislações que instituíram o FEEF e o FOT, sem observância ao que prevê a Constituição. Além disso, o legislador cometeu um equívoco quando da aprovação dessas legislações fluminenses, sobretudo porque se possibilitou aos estados que fizessem indevidas vinculações de receitas arrecadadas de ICMS a fundo público e a despesas específicas. Além disso, destacou-se que a jurisprudência consolidada do próprio STF é clara ao dispor que não se torna óbice à aplicabilidade do princípio da não vinculação de receitas, a qualificação do instituto jurídico-financeiro utilizado para arrostar a funcionalidade do princípio da não afetação.

Dessa forma, diante dos elementos levantados no presente trabalho, mostra-se que a decisão do STF, especialmente no que tange à anterioridade, contém impropriedades. Ao se analisar as legislações cariocas, bem como os demais diplomas estabelecidos pelos entes confederados, todos autorizados pelo Convênio ICMS 42/2016, não restam dúvidas acerca das suas inconstitucionalidades por desrespeito ao princípio da anterioridade. Inclusive no próprio julgamento por parte do órgão superior, a questão não foi detidamente examinada em virtude das impropriedades que permeavam a matéria.

A falta de delimitação jurídica ao se estabelecer o mencionado convênio resulta em clara disseminação de legislações que não respeitam o princípio basilar estampado na Constituição, cuja previsibilidade deve ser concedida aos seus contribuintes, quando do

¹¹ Também denominado como amigo da corte, a figura do *amicus curiae*, segundo Alexandre de Moraes (2022, p. 853), tem função primordial de prestar informações relevantes sobre o que se está prestes a decidir pelo Tribunal, bem ainda, por reflexões sobre os efeitos de uma possível decisão incontroversa por parte dos julgadores.

aumento da carga tributária. À vista disso, ainda que não se acate o argumento da criação de um novo imposto por parte desse convênio, a inconstitucionalidade do diploma deveria ser decretada, sobretudo porque se está diante de um aumento indireto de ICMS, que não respeita o interstício mínimo para a produção de efeitos das legislações que são ratificadas via decretos estaduais. A decisão tomada tangencia o real sentido do estado democrático de direito.

5.5 A jurisprudência dos Estados do Ceará, Rio Grande do Norte e Paraíba sobre fundos advindos do Convênio ICMS 42/2016

Conforme decidiu o STF, sabe-se que a discussão constitucional acerca do Convênio ICMS 42/2016 foi prejudicada no bojo da ADI 5635, sobretudo porque se estava a discutir as legislações instituidoras do FEEF e FOT, no estado do Rio de Janeiro. Contudo, ainda que não tenha sido reputado inconstitucional, fato é que tal legislação merece reparos, especialmente quando se analisam os diversos julgados sobre a matéria nos principais tribunais do país.

Portanto, para essa análise, serão discutidos os tratamentos jurídicos já enfrentados pelos estados do Ceará, da Paraíba e Rio Grande do Norte, visto que no primeiro, já se percebeu uma atecnia legislativa ao se instituir a cobrança autorizada pelo Convênio ICMS 42/2016, bem como nos dois últimos, já se percebem decisões favoráveis aos contribuintes, também por meio de ADI, reconhecendo a ilegalidade desses diplomas normativos, inclusive no estado potiguar, já se percebe o trânsito em julgado, não sendo mais exigida a cobrança frente aos sujeitos passivos.

Primeiro, convém destacar que o estado do Ceará, através de Lei Ordinária nº 16.097, de 27 de julho de 2016, disciplinou a cobrança do FEEF no território. Conforme prevê o Convênio ICMS 42/2016, o estado legitimou a cobrança do encargo correspondente a 10% do incentivo fiscal usufruído pelos contribuintes. Essa legislação foi ratificada pelo Decreto nº 32.013, de 16 de agosto de 2016, que legitimou a cobrança do FEEF nos exercícios de 2016 a 2018.

Após sucessivas ratificações da legislação através de decretos estaduais específicos, foi com a publicação do Decreto nº 33.933, de 15 de fevereiro de 2021, que se finaliza a instituição da exação no estado. No caso, a cobrança se estendeu do período de 2016 a 2021, nada dispondo o estado acerca do ano de 2022.

Nesse contexto, passado um ano de completa inércia do poder executivo cearense, o Governador do estado do Ceará, Elmano Freitas da Costa, em mensagem endereçada à

Assembleia Legislativa, na data de 6 de fevereiro de 2023, encaminhou o Projeto de Lei nº 06/2023 para a criação do chamado Fundo Estadual de Sustentabilidade Fiscal (FESF). Segundo o Governador, a criação do fundo teria caráter temporário e encontraria respaldo em lei, sobretudo o Convênio ICMS 42/2016, tendo como principal objetivo o reequilíbrio das finanças públicas do estado do Ceará.

Destacou que com a publicação das Leis Complementares nº 192/2022 e 194/2022, o estado sofreu uma perda arrecadatória expressiva, principalmente quando da fixação das alíquotas de energia elétrica e combustíveis, cujo impacto se fez sentir diretamente nas finanças públicas estaduais.

Convém mencionar o trecho da mensagem utilizada como fundamento para a instituição do FESF: “Essa grave quebra da autonomia federativa retirou cerca de R\$ 2.000.000.000,00 (dois bilhões de reais) do orçamento do estado para 2023, prejudicando as políticas públicas voltadas para a saúde, educação, segurança pública, entre outras áreas prioritárias” (Governo do Estado do Ceará, 2023, p. 3).

O texto original do projeto de lei continha 10 artigos, sendo que em seu art. 2º se previa a cobrança de 12% a título de encargos ao fundo estadual. A exação seria direcionada aos contribuintes beneficiários do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará (FDI), e os recursos advindos dessa cobrança seriam destinados à realização de cirurgias eletivas e às ações de combate à fome.

Além disso, previa o art. 4º acerca da penalidade, para o caso de não pagamento do valor exigido pelo estado, conduta que implicaria na imediata perda do incentivo fiscal. Outro ponto relevante se notabiliza na produção de efeitos da norma, que segundo o seu art. 10 teria validade na data de sua publicação, podendo ser exigível o valor a partir do regime de apuração do mês de março de 2023.

Inicialmente, nota-se que tal atitude do legislador estadual é visivelmente descabida, sobretudo porque se desrespeitou completamente a anterioridade. A cobrança do FESF, ainda que no entender do STF não se trate de novo imposto, e sim apenas de adicional de ICMS, não poderia desrespeitar a anterioridade anual e nonagesimal, visto que a cobrança adiciona e aumenta a carga tributária sentida pelos contribuintes. Por essa razão, em respeito ao primado da segurança jurídica, o mínimo a se fazer seria a produção de efeitos no próximo exercício financeiro, o que não se fez sentir com a instituição do FESF quando da submissão inicial do projeto de lei.

Na sequência, em parecer fundamentado do Procurador Geral da Assembleia Legislativa do Estado do Ceará, Rodrigo Martiniano Ayres Lins, opinou-se de forma favorável

ao regular trâmite do projeto no poder executivo do estado. O procurador citou dispositivos constitucionais, bem como a Lei de Responsabilidade Fiscal, defendendo que a criação do mencionado fundo ocuparia papel central na articulação de políticas sociais e no desenvolvimento geral do estado.

O mencionado projeto de lei tramitou na Assembleia do estado com uma série de modificações em seu texto, sobretudo com a inclusão de emendas aditivas e modificativas da proposta inicial. Ao todo, constam duas emendas aditivas e duas emendas modificativas, que culminaram na publicação da lei do FESF.

A primeira emenda aditiva acrescentou os incisos IV e V ao parágrafo 1º, do art. 2º da Mensagem nº 9.034/2023. Em síntese, os citados dispositivos adicionaram a possibilidade de compensação na cobrança do encargo para as empresas que obtivessem um incremento na arrecadação do ICMS. Já a primeira emenda modificativa previu uma redução do percentual cobrado aos contribuintes, que passaria a ser de 6% do incentivo concedido às empresas contribuintes do ICMS beneficiárias do FDI. O texto também previu que a lei produziria efeitos até 12 meses após a sua publicação, salvo se houvesse solicitação de prorrogação de igual período. A justificativa utilizada pela autoridade pública seria o de evitar que o setor industrial fosse prejudicado, pois com a criação do FESF, os incentivos das empresas seriam reduzidos em 12%, culminando na perda da capacidade de competitividade em relação às empresas localizadas em outros estados.

Além disso, outra alteração relevante proposta por emenda foi a modificação do caput do art. 5º, que previu a possibilidade dos recursos auferidos pelo FESF serem destinados à realização de cirurgias eletivas, ao financiamento de serviços de assistência social e a ações de combate à fome. Nas justificativas apresentadas, relatou-se que a presente emenda visava incentivar o investimento do estado do Ceará nos serviços de assistência social, os quais são essenciais para o provimento das necessidades da população em situação de maior vulnerabilidade.

Outra mudança, via emenda modificativa, foi a alteração do art. 2º do Projeto de Lei nº 06/2023, prevendo que constituiriam receitas do FESF os encargos correspondentes a 8,5%, pelos 12 meses de vigência do FESF, ou 6,5% caso houvesse a sua prorrogação por mais 6 meses. Essa emenda também previu que o FESF teria duração de 12 meses podendo ser renovado por mais seis, caso não houvesse equilíbrio fiscal comprovado, bem como a produção de efeitos para o mês de abril de 2023. Como justificativa, a Assembleia Legislativa do Estado do Ceará dispôs que se tratava de aprimoramentos necessários à implantação do fundo estadual, viabilizando o equilíbrio das finanças das empresas contribuintes. Por fim, houve também a

Emenda Aditiva nº 5/2023, que acrescentou o parágrafo 4º, no art. 2º da mensagem nº 9.034, concedendo as empresas que contribuísssem a cada mês com o fundo, a possibilidade de ver concedida a prorrogação de seus incentivos por dois meses.

Nesse contexto, ainda que o texto inicial do projeto tenha passado por inúmeras modificações significativas, em 16 de fevereiro de 2023, por meio do Diário Oficial do Estado, publica-se a Lei nº 18.307, que formalmente instituiu o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal no território cearense. Em que pese a preocupação do estado equilibrar financeiramente as suas contas públicas, fato é que claramente o diploma legal não deveria ter sido sequer publicado, visto que padece de inconstitucionalidades expressivas.

Para além do desrespeito à anterioridade anual e nonagesimal, conforme se mencionou, a lei do FESF vinculou à receita de imposto a fundo específico, prorrogou indevidamente incentivos fiscais, e principalmente se previu a possibilidade de revogação de incentivos fiscais incondicionados, com prazo certo e sob condição onerosa. Primeiro, quanto à indevida vinculação de receita a fundo específico, a legislação é clara ao mencionar que os recursos serão destinados à realização de cirurgias eletivas e ações de combate à fome no estado.

Além disso, no que tange à indevida prorrogação de incentivos fiscais, fere-se o que prevê a Lei Complementar 24/75, sobretudo quando o legislador afirmou que o pagamento mensal do FESF, renderia a prorrogação por mais dois meses da fruição do FDI aos contribuintes, o que se mostra totalmente irrazoável. Por fim, quanto ao ponto da revogação de incentivos fiscais incondicionados, por força do que disciplinou o art. 4º da legislação do FESF, caso o contribuinte não recolhesse o adicional, a penalidade cabível seria a perda dos incentivos fiscais a que faz jus no estado. Fato que também se mostra inconstitucional.

Ato contínuo, em 30 de março de 2023, através da Mensagem nº 9051, o Governador Elmano de Freitas da Costa encaminhou novo projeto de lei que revogava a anterior legislação do FESF. Como fundamentos utilizados, declarou-se que essa medida de recuperação fiscal não se fazia mais necessária, sobretudo diante de prévio debate com o setor produtivo do estado. Portanto, na mesma data em que tramitou o projeto de lei mencionado, publicou-se a Lei nº 18.334/2023, que cuidou em revogar as antigas disposições da Lei nº 18.307/2023.

Ainda que não tenha se esclarecido todas as inconstitucionalidades trazidas pela lei do FESF, fato é que através de uma análise simples, percebe-se as patentes ilegalidades quando da instituição desse fundo. Tal comportamento do executivo estadual demonstra a fragilidade do Convênio ICMS 42/2016, sobretudo porque autorizou que exações dessa natureza possam ser instituídas pelos entes federados.

Já o estado do Rio Grande do Norte, por meio da Lei Complementar Estadual nº

595, de 26 de abril de 2017, instituiu o chamado Fundo de Equilíbrio Fiscal do Estado do Rio Grande do Norte (FUNDERN). Sob essa ótica, com o objetivo de ver declarada a ilegalidade desse diploma legislativo baseado no mencionado convênio de ICMS, a Associação das Empresas dos Polos Industriais do Estado do Rio Grande do Norte (ASPIM) propôs o ingresso com a ADI 0800001-90.2018.8.20.0000 contra a cobrança inconstitucional que vinha realizando o estado.

No caso, busca-se ver declarada a ilegalidade dos seguintes dispositivos estaduais previstos na Lei Complementar nº 595/2017:

Art. 2º O FUNDERN será constituído com recursos oriundos da contribuição mensal dos beneficiários de incentivos e benefícios fiscais, financeiro-fiscais ou financeiros no âmbito do ICMS, que resultem em redução do valor do imposto a ser recolhido.

Parágrafo único. A contribuição ao FUNDERN equivalerá ao percentual de 10% (dez por cento) aplicado sobre o valor do benefício ou incentivo a que faz jus o beneficiário.

Art. 3º A fruição de incentivos e benefícios fiscais, financeiro-fiscais ou financeiros a que se refere o Art. 2º desta Lei fica condicionada ao depósito mensal, pelo beneficiário, da contribuição ao FUNDERN, na forma e prazos definidos na legislação estadual e, especialmente, no Regulamento mencionado no art. 4º desta Lei Complementar.

Parágrafo único. O contribuinte que, por 03 (três) meses, consecutivos ou não, deixar de proceder à contribuição prevista no caput deste artigo perderá o benefício ou incentivo fiscal correspondente.

Art. 5º As disposições desta Lei Complementar abrangem os benefícios e incentivos concedidos em data anterior ou posterior a sua vigência (Brasil, 2017, p. 1).

Como resultado, a ASPIM defendeu que se reconhecesse o caráter ilegal dessa legislação, sobretudo porque se verifica com clareza a criação de uma nova espécie tributária autônoma. Além disso, segundo a associação, tem-se que a instituição dessa exação demonstra claro conflito nas competências tributárias estampadas na Constituição Federal de 1988, visto que a instituição de impostos é de competência exclusiva da União.

Dessa forma, além dos já conhecidos argumentos da incorreta destinação de receitas tributárias a fundo estadual específico, bem como do desrespeito a preceitos fundamentais como a segurança jurídica e ao direito adquirido dos contribuintes em virtude da previsão de revogabilidade dos incentivos ou benefícios fiscais com caráter oneroso, também se buscava, com ADI, a decretação de inconstitucionalidade, por arrastamento, do Decreto Estadual nº 27.608, de 13 de setembro de 2017, por ser norma secundária ao que disciplina a Lei Complementar principal na instituição do precitado FUNDERN.

Como resposta a essa investida da ASPIM, o estado do Rio Grande do Norte argumentou que, diante da grave crise econômica a que passa o governo, uma alternativa utilizada para auxílio na superação desses efeitos negativos foi a utilização das disposições constantes no Convênio ICMS 42/2016. Além disso, nas considerações do estado, não se

aplicaria ao caso a utilização do regramento disposto no art. 178 do CTN, bem como da súmula 544 do STF, que dispõe acerca da impossibilidade de se revogarem benefícios fiscais condicionados.

No caso, argumentou-se que a norma vergastada não cuidou em suprimir os benefícios extensíveis ao contribuinte, mas apenas criou condições legítimas para sua fruição. Igualmente, como era de se esperar, o estado não concordou com o fundamento de ter sido criada espécie de imposto, consistindo-se apenas em disciplinas facultadas ao ente público em relação ao ICMS. Ao final, rebatendo-se todos as possíveis inconstitucionalidades propostas na ADI, o estado do Rio Grande do Norte pugnavia pelo indeferimento da ação.

É importante mencionar que em parecer fundamentado do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte, defendeu-se a linha de argumentos trazidos pelo estado potiguar. Em síntese, o Procurador Geral de Justiça elucidou que se tratava de medida completamente legal, pois a norma impugnada estaria legitimada pela competência material conferida aos estados, nos termos do art. 24, I, e art. 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988. Além disso, fundamenta que não se trata de espécie tributária nova, visto que apenas busca modificar a maneira pela qual se apura o ICMS, conforme recentes julgados do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro.

Em 23 de julho de 2018, sob relatoria do Desembargador Cláudio Santos, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte concordou com os argumentos levantados pela ASPIM, sobretudo com o reconhecimento da nova espécie tributária reconhecida por meio da LCE nº 595/2017 (Lei Complementar Estadual). Outrossim, destacou o tribunal que não poderia o estado ter alterado, de forma unilateral, as condições previstas no contrato para a concessão de incentivos fiscais as indústrias localizadas no território, regularmente beneficiadas com o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial (PROADI), contrariando, portanto, o que prevê o mencionado art. 178 do CTN, bem como a Súmula 544 do STF.

Para além desses aspectos, reconheceu o tribunal estarem presentes, diante dos argumentos explicitados, os requisitos que autorizaram a medida cautelar postulada na pretensão autoral da ASPIM. Portanto, o tribunal reputou como plausível a tese de inconstitucionalidade da LCE nº 595/2017.

Em 26 de novembro de 2018, o Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte interpôs Recurso Extraordinário contra o acórdão proferido no julgamento da mencionada ADI. Em síntese, o órgão entende que a interpretação conferida pelo tribunal de primeira instância foi realizada de forma errônea ao que prevê a legislação potiguar, sobretudo porque não houve a criação de nova espécie tributária e ofensa ao direito adquirido dos

contribuintes. Portanto, interpretou-se que a questão presente se revestia de relevância nacional, caracterizada a repercussão geral de questão constitucional.

Posteriormente, em 4 de fevereiro de 2018, a ASPIM apresentou suas Contrarrazões ao Recurso Extraordinário, pugnando-se pelo não recebimento do recurso do estado, sobretudo por ter afrontado a Súmula 735 do STF.¹² Não caberia o predito recurso extraordinário contra acórdão que defere medida liminar. Além disso, reforçou a associação os argumentos levantados no bojo da peça inicial. Nesses termos, o Tribunal de Justiça concordou com o excerto levantado pela ASPIM, e de pronto decidiu não admitir do recurso.

Em momento posterior, o Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte interpôs Agravo em Recurso Extraordinário, buscando-se que os autos da referida ação fossem remetidos eletronicamente ao Superior Tribunal de Justiça (STJ) para regular processamento do feito. Resumidamente, o órgão elucida que a situação posta em debate não se assemelharia ao quadro fático presente no Enunciado nº 735 da Súmula da Jurisprudência dominante no STF. No mesmo contexto, em 25 de maio de 2019, a ASPIM apresentou Contrarrazões ao Agravo em Recurso Extraordinário proposto pelo Ministério Público. Contudo, mesmo diante das expressas discordâncias alimentadas pelo estado, o tribunal manteve a decisão agravada, remetendo os autos à instância superior – Supremo Tribunal Federal.

No STF, em decisão fundamentada do Ministro Dias Toffoli, igualmente se negou provimento ao Recurso Extraordinário do estado potiguar. O acórdão transitou em julgado no dia 26 de junho de 2020.

Diante do exposto, esgotadas todas as possibilidades de recorrer da decisão exarada pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte, tem-se que a cobrança do FUNDERN está formalmente declarada inconstitucional, nos termos da mencionada ADI, que se encerrou totalmente favorável aos contribuintes. Nesse viés, de fato se percebe que os fundamentos utilizados pelo estado são totalmente cabíveis, mas também importa mencionar que a já inconstitucional LCE nº 595/2017 também não respeitou a anterioridade tributária nonagesimal.

Ao se analisar o Decreto nº 27.608/2017, que regulamentou a Lei Complementar Estadual nº 595, vê-se no seu art. 8º que a referida norma entrou em vigor na data da sua publicação, mas a produção dos seus efeitos somente se operaria a partir de 1º de janeiro de 2018. Em tese, diante da publicação dessa legislação ter acontecido em 2017, respeitou-se a anterioridade anual diante do aumento indireto do ICMS proporcionado pela cobrança do

¹² “Não cabe recurso extraordinário contra acórdão que defere medida liminar” (Brasil, 2003, p. 1).

FUNDERN aos contribuintes. Contudo, por ter sido regulamentada em 13 de dezembro de 2017, o legislador não poderia se valer da exação inconstitucional no primeiro dia do ano subsequente, visto que o intervalo mínimo de 90 dias não teria sido satisfeito.

Além dos argumentos trazidos pela ASPIM e referendados pelo TJ/RN, outro aspecto a se destacar recai sobre a anterioridade, reforçando a inconstitucionalidade do Convênio ICMS 42/2016 por desrespeito à Constituição Federal de 1988, o que acaba refletindo nas demais normas estaduais que são publicadas em todo o território nacional.

Ademais, outro importante precedente que demonstra a inconstitucionalidade do Convênio ICMS 42/2016, está no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade 0801000-47.2019.8.15.0000. Trata-se de ação ingressada pelo Sindicato dos Concessionários e Distribuidores de Veículos do Estado da Paraíba (SINCODIV), pugnano pela inconstitucionalidade de dispositivo presente no art. 2º e seus parágrafos, da Lei nº 10.758, de 14 de setembro de 2016, publicada pelo estado da Paraíba, que dispõe sobre a cobrança e recolhimento do FEEF. Os dispositivos impugnados foram os seguintes:

Art. 2º A fruicão de incentivos e benefícios fiscais, financeiro-fiscais ou financeiros no âmbito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, já concedidos ou que vierem a ser concedidos, ficarão condicionada ao depósito mensal no FEEF do montante equivalente a 10% (dez por cento) sobre o respectivo valor do incentivo ou benefício, na forma e prazos definidos pelo regulamento desta lei e na legislação estadual aplicável.

§ 1º O não recolhimento no FEEF do montante disposto no “caput” deste artigo, implicará a perda do respectivo incentivo ou benefício naquele mês de apuração do ICMS.

§ 2º O descumprimento, pelo beneficiário, do disposto no “caput” deste artigo, por 3 (três) meses, consecutivos ou não, resultará na perda definitiva do respectivo incentivo ou benefício.

§ 3º A perda do incentivo ou benefício de que tratam os §§ 1º e 2º deste artigo, deverá ser precedida de notificação ao contribuinte para que este comprove ou realize o depósito devido no prazo de 10 (dez) dias.

§ 4º Os débitos decorrentes da não realização do depósito de que trata o “caput” no prazo legal, ficarão sujeitos a:

I - juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, para títulos federais, ou qualquer outro índice que vier a substituí-la, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do prazo até o mês anterior ao da liquidação, acrescidos de 1% (um por cento) no mês do pagamento;

II - multa de mora, calculada à taxa de 0,33% (trinta e três centésimos por cento), por dia de atraso, limitada a 20% (vinte por cento).

§ 5º A multa de mora de que trata o § 4º deste artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o depósito (Brasil, 2016, p. 3-4).

A referida norma versa sobre a condição imposta aos contribuintes de realizar o depósito de 10% sobre o valor dos benefícios fiscais previamente concedidos. Sob argumentos semelhantes ao que trouxe a ASPIM, o sindicato busca a inconstitucionalidade desse

dispositivo, sobretudo porque houve a indevida criação de novo tributo por parte dos estados, além da incorreta vinculação de receita a fundo.

Nesse caso, o Governador do Estado da Paraíba se posicionou pela inexistência de quaisquer vícios presentes na pretensão inicial, da mesma forma a Procuradoria Geral do Estado, que inclusive ofereceu defesa ao Ato Normativo impugnado. Por outro lado, a Procuradoria Geral da Justiça decidiu pela completa procedência do pedido, convergindo, portanto, com a pretensão autoral do SINCODIV.

Entretanto, viu-se que o Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba, sob a relatoria do Desembargador Luiz Silvio Ramalho Junior, decidiu pelo provimento da pretensão autoral. De igual modo, percebe-se no acórdão de decisão que o tribunal entende ter havido indevida vinculação de receita tributária a fundo específico, ainda que sob o pretexto de ser transitória a cobrança.

Sob esse aspecto, cita a inconstitucionalidade desse dispositivo, principalmente quando se analisa a Constituição do Estado da Paraíba, especificamente no art. 170, VII, que trata da impossibilidade de se vincular receitas tributárias de impostos a fundo estadual. Tal comando, portanto, reproduz o que disciplina o art. 167, IV da Constituição Federal de 1988.

Nesse aspecto, por unanimidade, o tribunal decidiu pela procedência do pedido formulado na ADI. Após essa decisão, por óbvio, houve resistência do estado da Paraíba, protocolando na sequência Embargos de Declaração, em 2 de dezembro de 2022.

No relatório constante nos embargos, o estado sustenta que o acórdão publicado pelo TJ/PB encontra omissão, inclusive indicando a ilegitimidade ativa do Sindicato dos Concessionários. Ademais, alega que houve indevida interpretação por parte do Tribunal Pleno acerca da própria legislação estadual, principalmente porque se analisou a inconstitucionalidade da norma apenas verificando isoladamente o art. 2º, não se percebendo a menção aos objetivos em se estabelecer tal exação aos contribuintes.

Nesse viés, aguarda-se o julgamento desses embargos, posto que ainda não se tem o desfecho final da matéria diante do trânsito em julgado. Fato diferente quando se analisa a situação do estado do Rio Grande do Norte, visto que a ADI mencionada anteriormente foi julgada, e o processo já se encontra transitado em julgado. Desta feita, os contribuintes com domicílio no estado potiguar estão desobrigados de recolher o FUNDERN em suas rotinas de apuração mensal, inclusive várias empresas ingressaram com ação judicial, sobretudo Mandado de Segurança, buscando a compensação dos créditos recolhidos nos últimos 5 anos. Nesse caso, entende-se que o protocolo de ação mandamental interrompe o prazo prescricional e o direito a possíveis compensações na apuração do ICMS.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por todo o exposto, verifica-se que a discussão acerca da constitucionalidade do Convênio ICMS nº 42/2016 demonstra relevância em virtude da discrepância interpretativa que defendem Estados e o Distrito Federal, mantendo-se a obrigação ao recolhimento desses fundos estaduais frente aos contribuintes que sentem os efeitos dessa inconstitucionalidade.

Nesse contexto, ainda que sobre o argumento de reequilíbrio fiscal, os entes federados aprovaram a cobrança de um novo imposto inconstitucional, que tem como proposta exigir o depósito de 10% do valor incentivado de ICMS, usufruídos pelos contribuintes, ou deste montante reduzir na mesma proporção o valor beneficiado. Como resultado, percebeu-se ao longo do trabalho, que é visivelmente inconstitucional essa cobrança, sobretudo porque viola o princípio da anterioridade tributária.

O trabalho se propôs a desenvolver uma pesquisa bibliográfica descritiva, de modo que se retomou a reflexão acerca de conceitos essenciais para a conclusão proposta, principalmente quando se analisa a base normativa da anterioridade, dos incentivos fiscais, bem como dos convênios de ICMS.

Entende-se que a figura dos convênios, ainda que não possuam força vinculante semelhante a leis ordinárias e complementares, também devem ser interpretadas sobre o esteio da Constituição Federal de 1988, pois, de certa forma, podem autorizar que os Estados e o Distrito Federal disciplinem cobranças ilegais, sob o pretexto de estarem cumprindo com o que dispõe a Lei Complementar nº 24/1975.

A discussão central do trabalho partia da noção de terem os convênios de ICMS a possibilidade de desrespeitar o princípio da anterioridade, quando versarem sobre cobranças que majorem a carga do ICMS, ainda que diretamente não esteja expresso. Como exemplo prático se indicou o Convênio 42/2016, que claramente majora a cobrança do ICMS frente aos contribuintes, não devendo ser cobrado no mesmo exercício financeiro da sua instituição.

Nesse contexto, entende-se que a relevância do trabalho perpassa pela contribuição interpretativa que deve ser conferida a essas normas. Conforme se mencionou ao longo do presente trabalho, essa discussão já encontra encerrada no Supremo Tribunal Federal, mas ainda não há consonância interpretativa dos tribunais do país acerca da inconstitucionalidade das normas que são autorizadas pelo Convênio ICMS 42/2016. Dessa forma, a partir das reflexões levantadas, percebe-se que existem fundamentos para a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo, cuja conclusão também se faz presente nos vários trabalhos que serviram de inspiração para este. Contudo, em que pese existirem pretensões de cunho político e social, tal

conclusão não foi acatada pelo tribunal que decide as matérias atinentes ao direito tributário no país.

O STF decidiu de forma contrária aos contribuintes, como em muitos momentos também o fez, mas tal interpretação revela-se distorcida da realidade, sobretudo quando se analisa o próprio texto constitucional, bem como as legislações específicas e as contribuições doutrinárias a respeito do assunto. Percebe-se que o presente trabalho poderá servir como um compilado das principais contribuições endereçadas ao assunto, principalmente para contribuir com as profundas discussões que virão a seguir com a decisão de mérito por parte do maior tribunal do país.

Ainda que detalhadamente esmiuçado o princípio da anterioridade e em que medida ele se relaciona com a figura jurídica dos convênios, é certo que existem outros elementos a perquirir uma maior reflexão, principalmente nos deslizos da interpretação formulada pelos estados, quando consideram essa exação como mera ação de reequilíbrio fiscal, e não como instituição de nova espécie tributária.

Dessa forma, ainda que exista uma finalidade nobre, as autoridades administrativas devem sempre considerar sua atuação sob o prisma de princípios republicanos basilares, tais como proporcionalidade e segurança jurídica. Entende-se que as alterações normativas devem respeitar certos limites para produzirem efeitos no ordenamento jurídico brasileiro, principalmente quando são instituídos sem nenhum benefício aos contribuintes. A Constituição Federal de 1988 delimitou claramente a limitação de competências para instituição de novos tributos por parte dos entes tributantes, sendo de competência exclusiva da União criar cobranças, sempre em respeito ao próprio texto fundamental. Portanto, se existe uma cobrança inconstitucional desde a sua concepção, esta não deve fincar raízes por muitos anos dentro da realidade jurídico-normativa do Brasil. Fato que não se percebe quando se analisa o Convênio ICMS 42/2016, que já irá completar os seus quase 8 anos de existência, o qual infelizmente não foi analisado pelo STF quando do julgamento virtual em 2023.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022.
- ALENCAR, Monalisa Rocha. **Concessão unilateral de incentivos fiscais em matéria de ICMS: uma perspectiva de democracia, pacto federativo, segurança jurídica e boa fé**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito), Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2016. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/25417/1/2016_tcc_mralencar.pdf. Acesso em: 10 nov 2023.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro, 14ª edição**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2018.
- BARROSO, Luís R. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo - Os conceitos Fundamentais**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.
- BASTOS, Paloma Daniel. **Incentivos Fiscais de ICMS e sua concessão sem prévio convênio CONFAZ**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/26412/1/Paloma%20Daniel%20Bastos.pdf>. Acesso em: 10 nov 2023.
- BÍBLIA. N.T. Lucas. *In*: BÍBLIA. Português. **A Bíblia Sagrada, contendo o Velho e o Novo Testamento**. Várzea Paulista: Casa Publicadora Paulista, 2019. p. 780-811.
- BRAGA, Yuri Pires de Melo. **A inconstitucionalidade do convênio ICMS 42/2016**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2016. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/25502/1/2016_tcc_ypmbraga.pdf. Acesso em: 10 nov 2023.
- BRASIL. **Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967**. Brasília, DF: Casa Civil, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/acp/acp-34-67.htm. Acesso em: 30 out 2023.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Casa Civil, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 30 out 2023.
- BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Rio de Janeiro, RJ: Casa Civil, 1946. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 30 out 2023.

BRASIL. **Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017.** Dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17. Acesso em: 30 out 2023.

BRASIL. **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. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/CV042_16. Acesso em: 15 out 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.** Lei de Introdução às normas de Direito brasileiro. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 11 out 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969.** Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm. Acesso em: 15 out 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 7, de 13 de abril de 1977.** Incorpora ao texto da Constituição Federal disposições relativas ao Poder Judiciário. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc07-77.htm. Acesso em: 15 out 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 17 out 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.** Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm. Acesso em: 17 out 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 15 out 2023.

BRASIL. Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro. Representação de Inconstitucionalidade nº 0063240-02.2016.8.19.0000. Relator: Desembargador Maldonado de Carvalho, Rio de Janeiro, RJ, 20 fev. 2017. **Diário da Justiça Eletrônico do Rio de Janeiro**, n. 2674882, fl. 109/111, 05 abr. 2017. Disponível em: <https://www3.tjrj.jus.br/consultadje/consultaDJE.aspx?dtPub=05/04/2017&caderno=A&pagina=1>. Acesso em: 30 out 2023.

BRASIL. Súmula 735. Brasília, DF: Sessão Plenária, **Diário da Justiça Eletrônico**, p. 2; 09 dez. 2003. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula735/false>. Acesso em: 30 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5635. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso, Brasília, DF, 13 mai. 2023. **Sessão virtual**, Data de início do julgamento: 06/10/2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5114305>. Acesso em: 30 out 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 564.225. Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, 02 set. 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 226, Ata n. 173/2014, 17 nov. 2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2559719>. Acesso em: 30 out 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 198. Relator: Ministra Cármen Lúcia, Brasília, DF, 18 ago. 2020. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 243, Ata n. 168/2020, 05 out. 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3796893>. Acesso em: 30 out 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 1.253.468. Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, 04 mai. 2020. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 121, Ata n. 68/2020, 14 mai. 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5845051>. Acesso em: 30 out 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 1.417.387. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, Brasília, DF, 18 mar. 2023. **Diário da Justiça Eletrônico**, 25 mar. 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357536325&ext=.pdf>. Acesso em: 30 out 2023.

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição - Estudos e Pareceres**. São Paulo: Grupo GEN, 2016.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.

CAMPANELLI, Daniela Moreira. **Incentivos Tributários Estaduais concedidos unilateralmente e segurança jurídica**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, São Paulo, 2010. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/5361/1/Daniela%20Moreira%20Campanelli.pdf>. Acesso em: 10 nov 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CÉSAR, Rhuana Rodrigues. **Os convênios de ICMS como fonte de Direito Tributário: eficácia de sua aplicação como norma jurídica**. Monografia (Especialização em Direito) - Faculdade de Direito, Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2011. Disponível em: http://52.186.153.119/bitstream/123456789/3219/1/MONOGRRAFIA_%20RHUANA%20RODRIGUES%20C%3%89SAR%20ESPECIALIZA%3%87%3%83O%20DIREITO%20TRIBUT%3%81RIO%20E%20FINAN%3%87AS%20P%3%9aBLICAS.pdf. Acesso em:

10 nov 2023.

COSTA, Marina Paiva Franco Netto da. **Anterioridade Tributária: abrangência da norma à luz da jurisprudência do supremo tribunal federal.** Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27329/000764504.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 10 nov 2023.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributario. S²o Paulo: Editora Saraiva, 2022.

FARIAS, Maya Andrade Marinho. **Benefícios fiscais de ICMS: positivação, natureza jurídica e requisitos de concessão.** Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/21809/2/Mayra%20Andrade%20Marinho%20Farias.pdf>. Acesso em: 10 nov 2023.

FERREIRA, Lucas Lima Zampier. **Análise do instituto jurídico dos incentivos fiscais sob a égide dos princípios constitucionais tributários.** Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/handle/11422/13887>. Acesso em: 10 nov 2023

FERREIRA, Stéfano Vieira Machado. **Benefícios Fiscais: definição, revogação e anulação.** Dissertação (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/20963/2/St%c3%a9fano%20Vieira%20Machado%20Ferreira.pdf>. Acesso em: 30 out 2023.

GONÇALVES, Renan D'Elia. **O Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal do Rio de Janeiro ("FEFF") e a violação ao sistema tributário nacional.** Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/>. Acesso em: 30 out 2023.

GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ. **Mensagem de Lei Nº 9034, de 06 de fevereiro de 2023.** Fortaleza: PALÁCIO DA ABOLIÇÃO, 2023.

GOVERNO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Ofício GG nº 97/2017.** Rio de Janeiro: 2017. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/arquivos/2017/3/art20170313-04.pdf>. Acesso em: 30 out 2023.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** São Paulo: Grupo GEN, 2021.

LOPES, Allan Torres. **Modulação de efeitos na declaração de inconstitucionalidade das isenções fiscais: isenções de ICMS sem prévia aprovação em convênio interestadual no âmbito do CONFAZ.** Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/>. Acesso em: 30 out 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário.** 12. ed. Barueri:

Atlas, 2022.

MELO, Ana Caroline de Paula Leal de. **A anterioridade das leis tributárias**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/8316/1/Ana%20Carolina%20de%20Paula%20Leal%20de%20Melo.pdf>. Acesso em: 30 out 2023.

MIGUEL, Luciano Garcia. **Incidência do ICMS nas operações de importação**. São Paulo: Noeses, 2013.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. Barueri: Grupo GEN, 2022.

MOREIRA, Isadora Felipe. **O princípio da anterioridade e a revogação das isenções**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://adelpa-api.mackenzie.br/server/api/core/bitstreams/e4de8eca-7ae3-4361-be79-ffc2e8f4ea6b/content>. Acesso em: 30 out 2023.

MOREIRA, Mauro Sérgio de Souza. **O direito dos convênios de ICMS: uma contribuição para o estudo do federalismo fiscal**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2017. Disponível em: <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/bitstream/tede/2424/2/MauroSergiodeSouzaMoreiraDissertacao2017.pdf>. Acesso em: 30 out 2023.

NEVES, Mariana Barboza Baeta. **O sobreprincípio da segurança jurídica e a necessidade de sua aplicação dinâmica nos atos emanados dos poderes do estado**. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/6639/1/Mariana%20Barboza%20Baeta%20Neves.pdf>. Acesso em: 30 out 2023.

OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2015. Disponível em: <https://www.repositorio.ufal.br/bitstream/riufal/1464/1/Incentivos%20fiscais%20no%20ambito%20do%20ICMS%20-%20regramento%20constitucional%20-%20falhas%20juridico-legislativas%20-%20federalismo%20e%20guerra%20fiscal.pdf>. Acesso em: 30 out 2023.

OLIVEIRA JUNIOR, José Mauro de. **A função dos convênios interestaduais em matéria de incentivos fiscais no ICMS sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/24005/1/Jos%c3%a9%20Mauro%20de%20Oliveira%20Junior.pdf>. Acesso em: 30 out 2023.

PARAÍBA. **Lei nº 10.758, de 14 de setembro de 2016**. Institui o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF, e dá outras providências. João Pessoa, PB: Palácio do Governo do Estado da Paraíba. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/34-leis/3409-lei-n>

[10-758-de-14-de-setembro-de-2016](#). Acesso em: 20 out 2023.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados: à luz da doutrina e da jurisprudência**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023a.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14. ed. São Paulo: Saraivajur, 2023b.

REQUE, Taísa Silva. **As dimensões do uso da expressão "redução da base de cálculo" no contexto da guerra-fiscal do ICMS**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/7079/1/Taisa%20Silva%20Reque.pdf>. Acesso em: 30 out 2023.

RIO GRANDE DO NORTE. **Lei Complementar nº 595, de 27 de abril de 2017**. Institui o Fundo de Equilíbrio Fiscal do Estado do Rio Grande (FUNDERN). Natal, RN: Diário Oficial do Estado. Disponível em: <http://www.al.rn.gov.br/storage/legislacao/2019/06/12/16a95654be771b0f421de5f0f646ed3a.pdf>. Acesso em: 20 out 2023.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023.

SAMPAIO, Francisco Alberto Leite. **Anterioridade constitucional tributária como garantia fundamental e contributo para a segurança jurídica**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2010. Disponível em: <http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/args/cp119891.pdf>. Acesso em: 30 out 2023.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.