

**FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

CATARINA ANGELA CARVALHO BREDA

**GUERRA FISCAL ENTRE ESTADOS: UMA ANÁLISE DA  
CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS COM FOCO  
FINAL PARA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017**

VITÓRIA  
2019

CATARINA ANGELA CARVALHO BREDA

**GUERRA FISCAL ENTRE ESTADOS: UMA ANÁLISE DA  
CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS COM FOCO  
FINAL PARA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Faculdade de Direito de Vitória – FDV, como requisito parcial de conclusão do Curso para obtenção do Grau de Bacharel em Direito, sob orientação do professor Doutor Ricarlos Almagro Vitoriano Cunha.

VITÓRIA

2019

CATARINA ANGELA CARVALHO BREDA

**GUERRA FISCAL ENTRE ESTADOS: UMA ANÁLISE DA  
CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS COM FOCO  
FINAL PARA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Faculdade de Direito de Vitória – FDV, como requisito parcial de conclusão do Curso para obtenção do Grau de Bacharel em Direito, sob orientação do professor Doutor Ricarlos Almagro Vitoriano Cunha.

Aprovado em \_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2019.

COMISSÃO EXAMINADORA

---

Prof<sup>o</sup>. Dr. Ricarlos Almagro Vitoriano Cunha  
Faculdade de Direito de Vitória  
Professor Orientador

---

Prof.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, sobretudo, a Deus; aos meus pais, Jacqueline e Rainor, por me estimularem desde pequena pela busca incessante ao conhecimento, e também por me cobrirem com amor e carinho, ainda que distantes fisicamente; aos meus irmãos, Lara e Rainor Filho, por estarem sempre presentes nos intervalos dos momentos de renúncias e sacrifícios que me exigiram a graduação.

Agradeço também à incentivadora do tema estudado nesta monografia, Dra. Karoline Marchiori de Assis, que eventualmente não pode acompanhar o desenvolvimento deste estudo, mas à qual devo todo o carinho e respeito; e ao meu orientador, Dr. Ricarlos Almagro Vitoriano Cunha, por quem nutro profunda admiração e com quem tive o privilégio de muito aprender durante esta trajetória.

## RESUMO

O cenário de abandono de políticas de desenvolvimento regional nos anos 70 atrelado à fraca legislação sancionatória aos Estados-Membros que concedessem benefícios fiscais à revelia do Conselho Nacional de Política Fazendária desencadeou no país uma ferrenha Guerra Fiscal, cuja ferramenta de ataque é a regulação das alíquotas do ICMS. Esta ferramenta sobreveio como uma tentativa destes estados, com esforços próprios, de atraírem investimentos. Dentre inúmeras medidas concebidas para inibir tal prática, a mais recente materializou-se na promulgação da Lei Complementar 160/2017, que dentre as diversas mudanças instauradas no procedimento de concessão de benefícios fiscais, previu a possibilidade dos estados que praticaram alíquotas à revelia do CONFAZ, convalidá-las por tempo determinado, atribuindo-as “sobrevida”. Antevendo alguns problemas de ordem prática e ainda diante da história da legislação tributária, chegou-se a conclusão que, apesar da necessidade veemente em regularizar o passado anárquico de regulamentação fiscal, devido a judicialização vultosa sobre o tema, a modulação de efeitos praticada pela Lei Complementar 160/2017 caracteriza-se como um incentivo à edição de leis inconstitucionais em matéria tributária e, portanto, deve ser vedada.

**Palavras-chave:** políticas de desenvolvimento regional. Guerra Fiscal; ICMS; benefícios fiscais; Lei Complementar 160/2017; inconstitucionalidade; modulação de efeitos.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	06
<b>1 BENEFÍCIOS FISCAIS E SEUS FUNDAMENTOS</b> .....	09
1.1 O CONCEITO DE BENEFÍCIO FISCAL .....	10
1.2 A EXCEPCIONALIDADE NA CONCESSÃO DO BENEFÍCIO FISCAL .....	12
1.3 BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS .....	13
1.3.1 A ATUAÇÃO DO CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA .....	14
1.3.2 A GUERRA FISCAL ORIUNDA DA REBELIÃO DOS ESTADOS .....	16
1.3.3 REFLEXOS SOCIAIS E ECONÔMICOS .....	18
<b>2 A LEI COMPLEMENTAR 160/2017 COMO FERRAMENTA DE COMBATE À GUERRA FISCAL</b> .....	19
2.1 UMA ANÁLISE SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA .....	21
2.2 MUDANÇAS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO .....	24
2.3 CONVALIDAÇÃO DE BENEFÍCIOS .....	24
2.4 INCOMPATIBILIDADES PRÁTICAS DA LEI .....	27
<b>3 (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR 160/2017</b> .....	29
3.1 A NOVA LEI COMO MANTENEDORA DA SEGURANÇA JURÍDICA .....	29
3.2 DA IMPOSSIBILIDADE DE MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA .....	31
<b>4 CONCLUSÃO</b> .....	32



## INTRODUÇÃO

Conforme se extrai da sistemática da Constituição Federal de 1988 e, sobretudo, do seu art. 150, §6º, inserido pela Emenda Constitucional nº 3 de 1993, é possível a concessão de incentivos fiscais com vistas a atender, sobretudo, um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, qual seja, a redução das desigualdades sociais e regionais.

Nesse sentido, a criação de tais benefícios fiscais expõe o caráter extrafiscal<sup>1</sup> de determinados tributos, que podem ser utilizados como instrumentos que, para além de favorecerem determinados setores econômicos com vistas a aumentar a arrecadação do Estado, promovam benefícios no âmbito social.

Cabe destacar que benefício fiscal é gênero do qual isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia e remissão são espécies e que, para que os mesmos possam ser instituídos, faz-se necessária a observância de requisitos e critérios estabelecidos em lei.

Extrai-se, do art. 155, XII, “g” da Constituição Federal de 1988, no que diz respeito à concessão de incentivos fiscais acerca do ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, de competência dos Estados e do Distrito Federal, que dispõe caber à lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Em razão de tal previsão constitucional é que foram editadas a Lei Complementar nº 24/1975, que “dispõe sobre a necessidade de prévio convênio deliberativo para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias”<sup>2</sup>, e a Lei Complementar nº

---

<sup>1</sup> Por caráter extrafiscal, entende-se aquele que não busca simplesmente uma atividade arrecadatória.

<sup>2</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, 1975. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm)>. Acesso em 01 nov. 2018.



101/2000, que “estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”<sup>3</sup> e que, portanto, orienta o agir da Administração Pública no que diz respeito.

Tais diplomas legais possibilitam estabelecer um controle dos entes federados no que diz respeito à concessão indiscriminada dos incentivos fiscais sobre tal imposto, já que, realizando-se o convênio deliberativo entre os Estados, o que se dá no âmbito do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária, objetiva-se evitar que os mesmos travem entre si uma verdadeira competição na concessão de tais benefícios, a fim de tornar o seu território mais competitivo, atraindo maiores investimentos da iniciativa privada, o que é conhecido como Guerra Fiscal<sup>4</sup>.

O mesmo fenômeno é definido por Guilherme Bueno de Camargo como:

[...] uma competição entre entes subnacionais pela alocação de investimentos privativos por meio da concessão de benefícios e renúncia fiscal, conflito este que se dá em decorrência de estratégias não cooperativas dos entes da Federação e pela ausência de coordenação e composição dos interesses por parte do governo central.<sup>5</sup>

A despeito da regulamentação legal, com o abandono de políticas nacionais de desenvolvimento regional estabelecidas pelo Governo Federal nos anos 70, diversos Estados-membros da federação concederam benefícios fiscais sem a observância da legislação e das regras atinentes à matéria.

Deste imbróglio em busca de captação de investimentos por intermédio da concessão de benefícios fiscais desatrelados do aspecto extrafiscal e também das regras objetivas para sua criação, aumentou-se drasticamente a judicialização sobre o tema.

---

<sup>3</sup> 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. Brasília, 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 05 nov. 2018.

<sup>4</sup> JORGE, Társis Nametala Sarlo Jorge: **Manual do ICMS: direito tributário material, processual e direito penal tributário**. Rio de Janeiro, Lumem Juris, 2007, p. 183.

<sup>5</sup> CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo fiscal**. São Paulo: Manole, 2004, p. 187.

Tanto o é, que diversas medidas foram tomadas com vistas a inibir essa Guerra Fiscal, como a Proposta de Súmula Vinculante nº. 69, a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal, a Medida Provisória nº 599/2012, o Projeto de Resolução (PRS) nº 01//2013, o Projeto de Lei Complementar nº 238/2013 e o Convênio de ICMS nº 70/2014.

Todas essas medidas, objetivavam, em verdade, evitar um único desígnio: a ruptura brusca das alíquotas praticadas pelo Estados-infratores - assim nomeados porque criaram benefícios fiscais alheios às disposições do Ordenamento Jurídico –, o que poderia causar um grande abalo na economia.

A par dessa situação, o legislador idealizou e promulgou a Lei Complementar nº 160/2017, que, por meio do seu art. 3º, §2º, incisos I a IV, convalidou a concessão de incentivos no que diz respeito às alíquotas de ICMS dadas pelos Estados sem a observância dos critérios legais, muitas vezes, em patamares mínimos.

Observa-se que a referida Lei Complementar, em suma, conferiu caráter de legalidade a benefícios concedidos irregularmente, já que condicionou a sua validade ao atendimento apenas das exigências de publicação, registro e depósito.

Ademais, a Lei Complementar nº 160/2017 modulou os efeitos de tais alíquotas fixadas à revelia do CONFAZ, conferindo um tempo de “sobrevida” a elas, objetivando promover um menor impacto na economia, já que tais medidas influenciaram diretamente na arrecadação dos Estados e cancelaram anos de anarquia fiscal quanto à imposição das alíquotas do ICMS.

Dessa forma, coube fazer os seguintes questionamentos: **a)** considerando a convalidação dos vícios formais que ela promoveu, destoando do disposto na Constituição Federal de 1988, é a Lei Complementar nº 160/2017 constitucional? **b)** é possível a modulação de efeitos no que diz respeito a matéria tributária?

A fim de responder a tais questionamento, no presente estudo propõe-se um debate norteado **a)** pela investigação do benefício fiscal e seus fundamentos, **b)** pela análise da lei complementar 160/2017 como ferramenta de combate à Guerra Fiscal, **c)** pela discussão da (in)constitucionalidade da lei complementar objeto deste estudo; **d)** e por fim, pela (im)possibilidade de modulação de efeitos em matéria tributária.

Assim, imersos no questionamento levantado, será possível compreender se esta é a manobra jurídica mais adequada pelo legislador para obter para si, novamente, as rédeas do sistema tributário.

## **1 BENEFÍCIOS FISCAIS E SEUS FUNDAMENTOS**

A possibilidade de concessão de benefícios tributários é uma política adotada pelo Ordenamento Jurídico brasileiro, na qual se prevê a faculdade do legislador infraconstitucional de criar vantagens fiscais por intermédio de normas de caráter extrafiscal.<sup>6</sup>

Apesar da relevância do tema, são poucos estudos que tratam da Guerra Fiscal entre os Estados e a discussão do bom funcionamento da ordem econômica-tributária diante do instituto dos benefícios fiscais, principalmente sob a égide da recente Lei Complementar nº 160/2017.

Sendo assim, a fim de iniciar um aprofundamento neste estudo, é necessário munir o leitor de uma satisfativa conceituação do fenômeno do benefício fiscal, especialmente por estarmos diante da ausência de uma redação do Código Tributário Nacional que preveja um conceito técnico, bem como das frouxas explicações da doutrina tributária sobre o tema. Portanto, passa-se ao desafio de explicá-lo.

---

<sup>6</sup> PIVA, Sílvia Helena Gomes. **Incentivos fiscais**: uma visão normativa. 1.ed. São Paulo: JusPodivm, 2018, p.52.

## 1.1 O CONCEITO DE BENEFÍCIO FISCAL

Para a definição de benefício fiscal, faz-se necessário compreender a essência do seu surgimento, ou, como diz-se, de uma norma jurídica, sua *ratio legis*.

*Prima facie*, pode-se afirmar que os benefícios fiscais se distinguem de normas de caráter puramente fiscal ou arrecadatório, porque possuem finalidade extrafiscal<sup>7</sup>. Sobre isso, Paulo de Barros Carvalho leciona que

[...] a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso.<sup>8</sup>

Dessa forma, nota-se que o benefício “não se produz para que este corresponda à riqueza do contribuinte, mas para que exerça uma função reguladora alheia à justiça”<sup>9</sup>.

Entretanto, ao tratar do tema de benefícios fiscais, muitos doutrinadores utilizam o instituto da isenção fiscal como sinônimo, o que no todo não é verdade.

Dentre os inúmeros conceitos que a doutrina atribui à isenção, utilizaremos utilizar-se-á neste estudo aquele que se entende que há, “num primeiro momento, o surgimento de uma obrigação tributária, por conta da ocorrência do fato jurídico tributário para, em seguida, agir a norma de isenção, que dispensaria o pagamento do tributo.”<sup>10</sup>

Para maior elucidação, imagine dois círculos parcialmente sobrepostos. No primeiro encontram-se as vantagens fiscais. No segundo, encontra-se o instituto da isenção.

---

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 248-249.

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 248-249.

<sup>9</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 70.

<sup>10</sup> SHOUBERTI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 649.

Diante disso, é importante ter o *insight* de que isenção e benefício fiscal coexistem autonomamente, sendo que se a primeira carregar consigo finalidade extrafiscal, resulta-se na criação do benefício fiscal, como ilustrado pela interseção dos dois círculos da gravura.

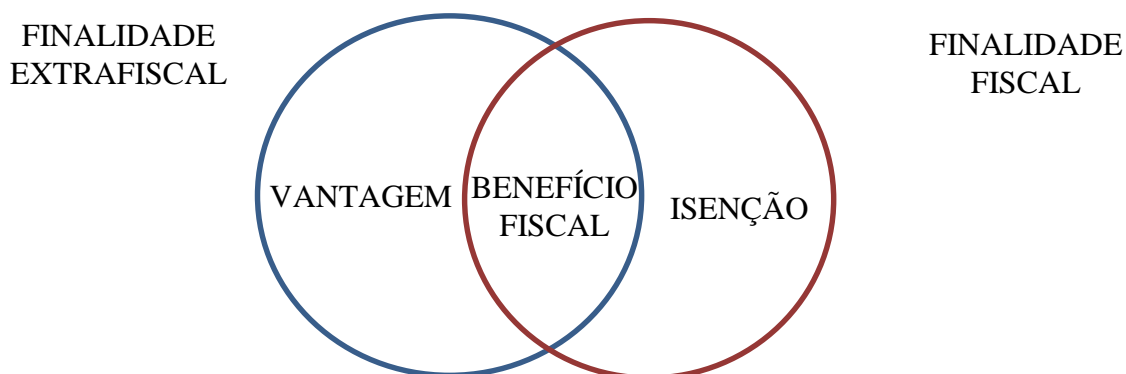


Figura 1: A coexistência da vantagem fiscal e o instituto da isenção tributária (fonte: elaborado pela autora).

Não só da isenção pode-se valer o legislador infraconstitucional para a concessão de benefícios fiscais. O benefício fiscal é gênero do qual a isenção é espécie.

O art. 150, §6º da Constituição Federal, inserido pela Emenda Constitucional nº. 3 de 1993, exemplifica alguns meios para concessão de benefícios fiscais que podem ser identificados em cinco espécies, quais sejam, a própria **a)** isenção, **b)** redução de base de cálculo<sup>11</sup>, **c)** concessão de crédito presumido, **d)** anistia ou **e)** remissão, os quais devem ser igualmente revestidos de caráter extrafiscal.

Em regra, conforme a sistemática do artigo 150, §6º da CF, aludidos benefícios fiscais só poderão ser estipulados sem prejuízo ao disposto no art. 155, §2º, XII, “g”, isto é, atendendo à exigência formal de criação por intermédio de lei complementar.

<sup>11</sup> Destaca-se, neste ponto, o entendimento de Paulo Barros de Carvalho, que considera a redução da base de cálculo como uma forma de conceder isenção.

Observa-se, assim, que toda lógica sobre a concessão de quaisquer benefícios fiscais orienta-se por duas máximas, que se traduzem na necessária finalidade extrafiscal e na imposição de um requisito formal de criação por intermédio de lei complementar.

Abrangido o cerne da sistemática dos benefícios fiscais, entendido como uma vantagem tributária de caráter extrafiscal, pois dotada de viés social e não apenas arrecadatório, relembramos ainda que estes benefícios “estão contidos em normas de estruturas e não em regras de comportamento”<sup>12</sup>, pois regulam ditames formais para sua própria criação. São, portanto, metanormas.

## 1.2 A EXCEPCIONALIDADE NA CONCESSÃO DO BENEFÍCIO FISCAL

No sentido estritamente econômico, com razão, compreende-se que ninguém se favorece de benefícios tributários a não ser seu próprio beneficiário, pois a carga tributária do estado tende a permanecer a mesma, e se a balança é elevada de um lado, remanejam-se ao outro despesas às custas dos cidadãos-consumidores.

Justamente por este aspecto que os benefícios tributários têm como regra o direito excepcional.

José Souto Maior Borges qualifica

[...] como “problema terrível” o da adequação das isenções extrafiscais aos princípios de justiça tributária, precisamente porque essas exonerações provocam alteração radical nos critérios de repartição dos encargos tributários.<sup>13</sup>

Logo, no âmbito social, destaca-se que há uma sobrecarga no bolso do cidadão comum, pois ainda que haja menor arrecadação, a promoção do

---

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 455.

<sup>13</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 72.

atendimento às políticas sociais ainda se faz presente na mesma medida, de forma que a redistribuição do ônus tributário recai sobre contribuintes devido a majoração da sua carga tributária.

Já no âmbito geográfico, o caos se instaura em virtude da migração de empresas nacionais que passam a se concentrar em determinada região geoeconômica, provocando, em contrapartida, desemprego repentino em grandes regiões do país.

No que tange à tratativa deste estudo, é importante frisar que, como a pesquisa é voltada para o fenômeno da Guerra Fiscal, ela aprofundar-se-á especificamente nos benefícios fiscais atrelados ao ICMS. Portanto, passa-se a expô-los.

### 1.3 BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS

Antes da vigência da lei complementar nº. 87 de 1996<sup>14</sup>, era competência da União regular as alíquotas de ICMS. Com o advento desta lei, tal competência passou a ser privativa de cada Estado-Membro da federação, que passariam a regular a alíquota de ICMS que vigoraria em seu território, desde que atendidos requisitos específicos determinados em lei.

Para Lucas Bevilacqua, o ato de conferir aos estados a competência para regularem seu próprio ICMS enseja uma responsabilidade maior destes, pois

Se, em um instante, os Governos Estaduais constatam que a tributação opera como fator decisivo na tomada de decisão empresarial do agente econômico, no momento seguinte, o Estado tem o dever de manutenção do equilíbrio orçamentário, o que demanda ampla ponderação de qualquer renúncia fiscal. Vale lembrar que os níveis despesas com pessoal encontram-se vinculados à receita corrente líquida, integrada pela arrecadação tributária. Portanto, qualquer alteração na arrecadação dos estados

---

<sup>14</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Brasília, 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LC/P/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LC/P/Lcp87.htm)>. Acesso em: 01 nov. 2018.

exerce impacto direto nos limites de despesa com pessoal e da dívida pública.<sup>15</sup>

Com vistas a melhor nortear os estados na criação destes benefícios fiscais, foi instituída a Lei Complementar nº. 24 de 7 de janeiro de 1975, que dispôs sobre a necessidade de convênios para a concessão de benefícios relativos ao ICMS.

Ocorre que, desde que foi instituída a lei complementar nº. 87 de 1996, conhecida como Lei Kandir, os estados federados mantiveram o vicioso hábito, objetivando atrair investimentos, de oferecerem autonomamente redução do ICMS para empresas, desrespeitando assim a formalidade de aprovação por unanimidade pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Dito isto, ressaltada a importância do papel do CONFAZ no processo de concessão de benefícios fiscais, serão fixadas algumas noções introdutórias acerca deste órgão.

### 1.3.1 A ATUAÇÃO DO CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA

O CONFAZ é formado por secretários da fazenda, finanças ou tributação dos Estados, cujo principal objetivo é celebrar convênios para concessão ou revogação de isenções, incentivos fiscais e financeiros do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).<sup>16</sup>

Antes da criação do CONFAZ, não havia uma instância unificada para tratar desta matéria, de modo que a única previsão sobre o assunto era extraída do Ato Complementar nº 34 de 1967, que, em seu art. 1º, delineava a

---

<sup>15</sup> BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais de ICMS e desenvolvimento regional** – série doutrina tributária vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 25

<sup>16</sup> GOVERNO FEDERAL. **Conselho Nacional de Política Fazendária**. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico>>. Acesso em 15 mai. 2019.



possibilidade de criação, por uma mesma região geoeconômica, de reduções discas.<sup>17</sup>

Com a criação do conselho pela Lei Complementar nº. 24 de 1975, estipulou-se que os benefícios fiscais concedidos a determinadas regiões seriam realizados por convênios.<sup>18</sup>

Como bem pontua Carrazza,

o convênio-ICMS não brota simplesmente da conjugação de vontades dos Estados-membros e do Distrito Federal, mas da vontade da República Federativa do Brasil. É a própria Nação Brasileira que se manifesta, quando ele surge<sup>19</sup>.

Isso porque, no fundo, visa-se ao interesse nacional de impulsionar o desenvolvimento de setores nacionais frágeis e necessários para o desenvolvimento do país, e não simplesmente o interesse regional, como a utilização deste benefício como atrativo econômico-industrial.<sup>20</sup>

Hoje, por sua extrema importância no apoio e fiscalização à estabilidade da economia, este órgão compõe a estrutura básica do Ministério da Fazenda (art. 29, XII, CF), tendo suas competências elencadas no art. 33 da Carta Magna.

Valentim descreveu que:

Operacionalmente o **CONFAZ funcionou de modo eficiente até a derrocada do regime militar. A partir daí, exacerbaram-se as práticas unilaterais na concessão de investimento ou dilação do prazo de pagamento dos impostos por parte dos estados.** A frágil capacidade do governo federal para regular, embora seja um fator de extrema importância, não pode ser tomada como única causa de eclosão da disputa entre os estados federados, devemos levar em

---

<sup>17</sup> BRASIL. **Ato Complementar nº. 34, de 30 de janeiro de 1967.** Estabelece para os Estados e Municípios uma política comum em matéria do imposto de circulação de mercadorias. Brasília, 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ACP/acp-34-67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-34-67.htm)>. Acesso em: 15 nov. 2018.

<sup>18</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975.** Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, 1975. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm)>. Acesso em 01 nov. 2018.

<sup>19</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS.** 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 377.

<sup>20</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS.** 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 377.

consideração a retomada dos investimentos – internos e externos – no país, a partir de 1993/94. **A forte concentração temporal de investimentos, determinada pelo atendimento aos novos níveis de consumo após o Plano Real, devido à estabilização da economia brasileira, deu racionalidade à postura dos governos estaduais de procurar influenciar a alocação destes recursos, ou seja, atrair estes novos investimentos para seus estados, através de práticas que ficaram conhecidas como Guerra Fiscal.**<sup>21</sup>

Originou-se do descontrole de regulamentação para concessão de benefícios fiscais, criados sem qualquer parâmetro ou critério, uma ferrenha Guerra Fiscal, cuja ferramenta de ataque é a gerência da redução da alíquota do ICMS.

### 1.3.2 A GUERRA FISCAL ORIUNDA DA REBELIÃO DOS ESTADOS

Diante desse panorama de caos no sistema tributário, instala-se o que os tributaristas vêm denominando como Guerra Fiscal, que para Neto é

[...] travada, sobretudo, às custas da receita do ICMS e que se tornou prática frequente nas décadas recentes como **instrumento de atração de investimentos privados** – uma **função que os governos estaduais assumiram ao mesmo tempo em que a União recuou na prática de políticas regionais explicitamente voltadas para o combate às desigualdades inter-regionais.**<sup>22</sup> (Grifo nosso)

Sem o convênio, os Estados acabavam por criar benefícios desatrelados do viés social, bem como dos requisitos objetivos da lei complementar nº 101/2000, tais como a “estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes”.<sup>23</sup>

Desacredita-se que o legislador da Lei Kandir, ao conferir competência aos Estados de instituírem e regularem suas próprias alíquotas de ICMS, tenha

<sup>21</sup> VALENTIM, Marilena Simões. **A guerra fiscal no Brasil: impactos econômicos**. Disponível em: <[http://www.achegas.net/numero/quatorze/marilena\\_v\\_14.htm](http://www.achegas.net/numero/quatorze/marilena_v_14.htm)>. Acesso em 07 nov. 2018.

<sup>22</sup> NETO, Monteiro Aristides. **Governos estaduais no federalismo brasileiro: capacidades e limitações governativas em debate**. Brasília: Ipea, 2014, p. 10.

<sup>23</sup> 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. Brasília, 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 05 nov. 2018.

imaginado que seriam abertas oportunidades aos governos estaduais de criarem, desvinculados de qualquer critério formal, benefícios tributários. Com isso, omitiu-se o legislador da criação de um aparato punitivo rigoroso, cuja aplicação não compensasse esta prática inconstitucional.

Inúmeras foram as formas de burlar os requisitos formais que aconteciam, não somente pela simples deliberação de uma alíquota menor, mas também de forma camuflada. Assim demonstra o autor Neto:

[...] é inegável a **disseminação de variados esquemas de beneficiamento calcados no ICMS com a finalidade de estimular investimentos e influenciar as decisões privadas locais** [...] O **suprimento de linhas de financiamento foi o tipo de incentivo dominante no período**, sendo adotado em Minas Gerais, na Bahia e em Pernambuco para cobrir o investimento fixo e as necessidades de capital de giro das empresas assistidas. **Estas operações, na realidade, serviam para camuflar uma efetiva redução da alíquota do ICMS, de modo a evitar contestações judiciais, uma vez que a empresa beneficiada recolhia normalmente o imposto aos cofres estaduais e, em seguida, recebia de volta o valor parcial ou integralmente pago, por intermédio de um crédito com prazos prolongados, frequentemente sem a incidência de encargos ou com a aplicação de redutores generosos sobre os juros e correção monetária.** Em alguns casos o financiamento abrangia despesas com aquisição de terrenos e obras de benfeitorias (Pernambuco), além de projetos de energia elétrica e introdução de novos produtos no mercado (Bahia).<sup>24</sup> (Grifo nosso)

Ainda sobre as manobras inventadas para redução do ICMS, Prado aponta grandes atrocidades realizadas pelo governo baiano, revelando que:

**Os contratos eram sigilosos** e quando houve a briga entre o Rio Grande do Sul e a Bahia pela montadora, (Ford) os valores vieram à tona. É possível que **para atrair a indústria para os domínios de seu território, o governo baiano tenha concedido mais de 60% do investimento total, de cerca de R\$ 1 bilhão, em benefícios fiscais.**<sup>25</sup>

De fato, a não ser a recente Lei Complementar nº. 160, criada apenas em 2017, nenhuma das leis mencionadas previu algum tipo de punição para os

---

<sup>24</sup> NETO, Monteiro Aristides. **Governos estaduais no federalismo brasileiro: capacidades e limitações governativas em debate.** Brasília: Ipea, 2014, p. 164.

<sup>25</sup> CAVALCANTI, C. E. G.; PRADO, S. **Aspectos da guerra fiscal no Brasil.** Brasília: IPEA, 1998, p. 12.

estados infratores, fator este que agravou e muito para tal cenário perdurar até os dias atuais.

### 1.3.3 REFLEXOS SOCIAIS E ECONÔMICOS

Diante deste cenário, muitos estados saíram prejudicados, principalmente aqueles cuja principal atividade é a exportação. Neste sentido, discorre o tributarista Soares:

Ainda sobre a distribuição de ônus entre os Estados, deve ser lembrado que os **Estados exportadores, além de perderem as receitas da exportação, são obrigados a honrar os créditos de ICMS sobre os insumos utilizados no produto exportado**. Se os insumos são adquiridos dentro do próprio Estado, menos mal, pois a Fazenda estadual estará devolvendo receitas que ela própria havia arrecadado anteriormente. Todavia, quando os insumos são adquiridos fora da sua jurisdição, o erário do Estado exportador acaba tendo que honrar créditos de ICMS recolhido por outro Estado.<sup>26</sup>

Estimular-se-á, dessa forma, a competitividade e não a cooperação da federação tão zelada pelo constituinte, pois é claro que os estados, sem regulamentação, visam tão somente seu *narcisismo* desenvolvimentista e não uma finalidade social, sempre visada pelos secretários do CONFAZ.

Agora imagine a seguinte situação hipotética. O estado X cria, por intermédio da sua competência legislativa residual, lei estadual que reduz alíquota de ICMS de 5% para 3% para empresas de médio e grande porte.

Tal incentivo atrairá muitas empresas para a localidade, uma vez que conseguem colocar o produto no mercado com preço mais acessível. Resolve-se, a *prima facie*, o problema do desemprego no estado.

---

<sup>26</sup> SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Lei Kandir**: Breve histórico. Consultoria Legislativa: Brasília, 2007. Disponível em: <<https://docplayer.com.br/8714861-Lei-kandir-breve-historico.html>>. Acesso em 10 dez. 2018.

Os empresários passarão a instalar suas fábricas nos estados que oferecem mais vantagens, pois menor será a carga tributária sobre as despesas da empresa.

Entretanto, quando um estado cria benefícios para uma empresa pelo simples fato de colocar-se como uma região econômica mais atrativa que as outras, ele concentra empresas e gera receita em detrimento de outros estados, acabando por desequilibrar toda economia nacional, devido ao monopólio da criação de vagas de emprego e instalação de indústrias.

Além disso, diminuir a receita pública relativa ao ICMS em outras regiões acirra as barreiras da desigualdade social, pois de um lado há um estado X com maior receita pública e mais oportunidades de emprego, e de outro lado, há extensas regiões do país com baixo índice de emprego, baixa receita pública, e, portanto, baixo investimento em políticas públicas.

Não se pode deixar de ponderar que o cenário exposto está fadado ao fracasso, e, por isto, fez-se necessário uma medida do legislador para obter novamente as rédeas do sistema tributário.

## **2 A LEI COMPLEMENTAR 160/2017 COMO FERRAMENTA DE COMBATE À GUERRA FISCAL**

A disputa federativa por investimentos já se faz presente há muito tempo na história. Cita-se como exemplo o art. 213 do CTN, no qual o legislador, já em 1966, estabeleceu que “os estados pertencentes a uma mesma região geoeconômica celebrarão entre si convênios para o estabelecimento de alíquota uniforme para o imposto”<sup>27</sup>

---

<sup>27</sup> BRASIL. **Lei 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, Brasília, 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 4 abr. 2019.

Logo, enfatiza-se que, se este é um problema que existe desde então e ainda não foi resolvido, não estamos diante de um problema trivial.

Com o abandono de políticas nacionais de desenvolvimento regional pelo governo federal nos anos 70, acirrou-se o cenário da Guerra Fiscal, fazendo com que os estados ficassem à deriva, utilizando suas próprias forças para buscar investimentos na tentativa de reduzir as desigualdades socioeconômicas regionais.

Neste ponto, Domiciano José da Cunha destaca uma crítica à distribuição dos encargos fiscais:

Enquanto a Constituição Federal demarca nitidamente polígonos de área de poder de tributar para cada nível de governo, não delimita com a mesma precisão [...] contornos bastante claros que permitam dimensionar os encargos financeiros que permitam as três esferas de governo, singularmente consideradas, a fim de determinar pontos de equilíbrio entre as receitas tributárias, rigidamente estabelecidas, e o volume de gastos que demanda o atendimento das necessidades públicas vitais.

[...] Apesar disso, a divisão dos encargos depende diretamente de orientação federal, e caberia indagar, então, se tal divisão tem sido satisfatória, ou se teria a União transferido mais encargos aos Estados além do aumento decorrente da própria evolução social e da consequente ampliação das necessidades básicas.<sup>28</sup>

Daí, surge o porquê da necessidade afoita dos estados membros em buscarem investimentos às suas próprias custas, já que

Afora a discriminação de rendas em favor da União e em detrimento dos Estados e dos municípios, o sistema tributário atual se caracteriza – e talvez precisamente por isso - pela concentração do poder de decisão e pela institucionalização do sistema de transferências, que ao longo do tempo não foram suficientes para anular o hiato entre necessidades e disponibilidade dos Estados, acentuando, pelas excessivas vinculações a perda de autonomia das Unidades Federada e a redução de capacidade de planejamento e investimento.<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> CUNHA, Domiciniano José da. **ICMS como instrumento de política econômica**: reflexos nas receitas públicas estaduais. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p.67.

<sup>29</sup> CUNHA, Domiciniano José da. **ICMS como instrumento de política econômica**: reflexos nas receitas públicas estaduais. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p.68.

Entretanto, como bem esclarece a terceira lei de Newton, “toda ação gera uma reação”.

Como exemplo, todas ações tomadas pelos estados que diminuiriam suas alíquotas para atraírem investimentos geraram uma reação em maior proporção, pois, por tabela, aumentaram a judicialização de ações pelos estados vizinhos, com vistas a inibir tal prática.

Diante disso, algumas medidas foram tomadas pelo legislativo objetivando coibir essa mudança abrupta que geraria a reversão à imposição da prática da alíquota anterior, como foi o caso da Resolução nº 13/2012 do Senado Federal, da Medida Provisória nº 599/2012, do Projeto de Resolução (PRS) nº 01//2013, do Projeto de Lei Complementar nº 238/2013 e do Convênio de ICMS nº 70/2014.

A judicialização foi tamanha que o ministro Gilmar Mendes apresentou ao Supremo Tribunal Federal *proposta de súmula vinculante nº 69*, com sugestão de edição do seguinte enunciado:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.<sup>30</sup>

Estava eminente, portanto, o risco em retirar abruptamente todos os benefícios fiscais concedidos irregularmente pelos estados, bem como a autuação fiscal de todos esses benefícios fiscais irregulares, que geraria um grande custo econômico em que muitos estados não teriam condições de suportar.

Como medida mais recente para inibir a Guerra Fiscal, foi criada a Lei Complementar 160/2017, que emergiu para ponderar três problemas práticos que vinham ocorrendo nas relações entre o estado infrator, que praticou a

---

<sup>30</sup> MENDES, Gilmar. **Proposta de súmula vinculante nº 69**. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=4239018&ext=.pdf>>. Brasília, 2014. Acesso em 07 maio de 2019.

alíquota inconstitucional, o estado que recebia produtos importados de outro estado infrator, e a relação destes com o consumidor final.

## 2.1 UMA ANÁLISE SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

A concessão de benefícios esvaídos de regulamentação encadeia três problemas jurídicos, ponto chave da Guerra Fiscal.

Em primeira linha de arguição, temos uma questão jurídica da relação de estado-origem infrator contra estado-destino, na medida em que o último opõe-se em receber produtos cuja tributação ocorreu de forma irregular.

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI Nº 1.798/97; E ART. 8º DO DECRETO Nº 9.115/98, DO ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL. ALEGADA CONTRARIEDADE AOS ARTS. 150, §6º; E 155, §2º, XII, G DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. **O primeiro ato normativo estadual instituindo benefícios relativos ao ICMS sem a prévia e a necessária celebração de convênio entre estados e o Distrito Federal, contraria os dispositivos constitucionais sob enfoque.** Alegação de inconstitucionalidade igualmente plausível no tocante ao art. 8º do Decreto nº 9.115/98, que extrapolando a regulamentação da mencionada lei, **fixa de forma autônoma, incentivos fiscais** sem observância das mencionadas normas da Carta da República. **Ação julgada procedente, para declara a institucionalidade das normas em questão.**

(STF – ADI: 2439 MS, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Data de julgamento: 13/11/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 21-02-2003 PP-00027 EMENT VOL-02099-01 PP-00192)<sup>31</sup>

Diante deste cenário, observa-se que a lide vem sendo resolvida de maneira favorável aos estados que não fizeram parte da concessão unilateral do benefício.

Em segunda linha, tem-se o problema da glosa dos créditos no estado de destino em operações interestaduais, diretamente relacionado ao contribuinte.

TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO NA ORIGEM. PRETENSÃO DO ESTADO DE DESTINO DE LIMITAR O CREDITAMENTO DO IMPOSTO AO VALOR EFETIVAMENTE PAGO NA ORIGEM.

---

<sup>31</sup> STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2439 MS, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Data de julgamento: 13 nov. 2002. **JusBrasil**. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772278/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-2439-ms?ref=serp>>. Acesso em 15 abr. 2019.



DESCONSIDERAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO. IMPOSSIBILIDADE. 1. Hipótese em que a decisão agravada deu provimento ao apelo recursal no que respeita ao aproveitamento de créditos de impostos relativos à **transferência interestadual de mercadores cujos remetentes em outros Estados foram beneficiados por incentivos fiscais unilaterais**. 2. O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência firme no sentido de que, **nas operações interestaduais, não cabe ao estado de destino exigir do contribuinte a parte do ICMS que deixou de ser recolhido ao estado de origem em virtude da fruição de benefício fiscal não previamente autorizado pelo Confaz**, uma vez que esse impasse federativo deve ser solucionado em ação própria perante a Suprema Corte, não sendo possível atribuir ao contribuinte a responsabilidade tributária pelos eventuais prejuízos à arrecadação decorrentes da denominada “guerra fiscal”. Precedentes. 3. Agravo Interno não provido.

(AgInt no REsp 1535946/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/03/2017, DJe 19/04/2017) <sup>32</sup>

Neste cenário, depreende-se que as decisões são favoráveis aos contribuintes, pois não se admite que a porcentagem que foi inconstitucionalmente reduzida do ICMS seja repassada às custas do contribuinte.

Em terceira linha, destaca-se o problema do estado de origem com seu próprio contribuinte, cujo tema recebeu repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal.

IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – GUERRA FISCAL – BENEFÍCIOS FISCAIS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS – CONVALIDAÇÃO SUPERVENIENTE MEDIANTE NOVA DESONERAÇÃO – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. **Possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade prática mediante a qual os estados e o Distrito Federal, respaldados em consenso alcançado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, perdoam dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais assentados inconstitucionais pelo Supremo, porque implementados em meio à chamada guerra fiscal do ICMS.**

(Tema 817 da Repercussão Geral do STF – RE 851.421) <sup>33</sup>

<sup>32</sup> STJ. Agravo Interno no Recurso Especial 1535946/MG. Relator: Ministro Herman Benjamin. Data do Julgamento: 07 mar. 2017. **JusBrasil**, 2017. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/diarios/143767007/stj-19-04-2017-pg-2350?ref=serp>>. Acesso em 15 abr. 2019.

<sup>33</sup> STF. Tema 817 da Repercussão Geral, RE 851.421. Relator: Ministro Marco Aurélio. Publicado em 2015. **JusPortal**. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=311445715&tipoApp=.pdf>>. Acesso em 15 abr. 2019.

Diante deste panorama, ressalta-se que o Recurso Extraordinário tombando sob o número 0014969-34.2012.8.07.0000, ainda encontra-se em fase de julgamento.

Com todos estes conflitos, e observando a necessidade de o Judiciário resolver, em caráter definitivo, o impasse da Guerra Fiscal, o legislador cunhou a redação Lei Complementar nº 160/2017.

## 2.2 MUDANÇAS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Diversas foram às mudanças que a Lei Complementar 160/2017 propiciou ao sistema tributário, especialmente quanto a um novo procedimento da concessão de benefícios fiscais.

Dentre elas, destacam-se quatro:

- a)** a possibilidade de remissão tributária aos Estados que concederam benefícios fiscais unilateralmente (art. 1º, I da LC 160/2017);
- b)** a possibilidade de prorrogação, por prazo determinado, de benefícios fiscais (art. 1º, II da LC 160/2017);
- c)** a deliberação não mais unânime do convênio deliberativo de concessão de benefícios fiscais (art. 2º, I e II da LC 160/2017);
- d)** e o prazo para realização de um convênio (art. 8º da LC 160/2017), materializado pelo Convênio CONFAZ 190/2017.

Destas alterações, a segunda será aprofundada.

## 2.3 CONVALIDAÇÃO DE BENEFÍCIOS

Para estimular a fiel obediência à Lei Complementar 160/2017, abriu-se margem para que as unidades federadas que já haviam criado benefícios sem

autorização do CONFAZ, pudessem prorrogá-los e, de certa forma, convalidá-los.

Nesse contexto, o termo convalidação, apesar de muito usado para fazer referência ao evento da Lei Complementar 160/2017, é equivocado. Isso porque, uma vez praticada a concessão dos benefícios à rebeldia da Constituição, não é uma lei complementar que vai adequá-los ao ordenamento jurídico.

Logo, desde que as exigências de publicação, registro e depósito estivessem atendidas, fixou-se no bojo desta Lei um prazo limite de vigência, conforme observa-se no art. 2º, §2º, incisos I a IV.

Em verdade, o que ocorreu foi uma remissão ampla e irrestrita do crédito tributário de todos os benefícios fiscais concedidos à revelia do CONFAZ, que pela rigorosa interpretação da lei, deveriam ser cobrados por intermédio de autuações fiscais.

No lugar disso, o CONFAZ facultou a reinstituição aos estados das mesmas alíquotas de ICMS praticadas, e concedeu-lhes caráter de “legalidade”.

Tal caráter de legalidade foi investido ainda pela extensão dos mesmos benefícios fiscais para os entes federados que não haviam praticado alíquotas inferiores na mesma região geoeconômica.

À luz do princípio da livre concorrência, não se pode criar e tampouco convalidar um diferencial concorrencial de índole tributária injustificável. Seria desleal um tratamento tributário diferenciado que ainda seria “perdoado” por mais alguns anos diante de contribuintes que não eram beneficiados. Ou fazia-se a ampliação, ou, violar-se-ia a livre concorrência.

Compreende-se então que foi uma tentativa ávida do legislador de estimular empresas a se enquadrarem à lei e, por conseguinte, legitimar a lei

complementar 160/2017, pois se não fossem conferidas maneiras que se tornassem viável sua adoção, ela não surtiria efeito.

Por outro, não se pode deixar ponderar que mudanças no planejamento tributário devem conferir o mínimo de segurança jurídica.

Logo, por este ângulo, tal medida foi necessária para não gerar um solavanco na economia das empresas beneficiárias, e principalmente, zelar pela não violação do princípio da não-surpresa, que impede que contribuintes passem a ser devedores de um tributo com alíquota diferente do que praticavam há anos.

No que diz respeito ao princípio da não-surpresa, Ricardo Alexandre destaca que

[...] em matéria tributária, o princípio ganha um colorido especial, pois, para o contribuinte, **não basta a segurança com relação aos fatos passados (irretroatividade da lei), também se faz necessário um mínimo de previsibilidade quanto ao futuro próximo.**<sup>34</sup> (Grifo nosso)

Depreende-se, portanto, que a Lei Complementar nº 160/2017 resulta em um conjunto de esforços com vistas a regularizar presente e passado.

Há, contudo, que se indagar se a convalidação de benefícios fiscais oriunda da Lei Complementar nº 160/2017, que também pode ser equiparada a uma remissão, não ensejaria afronta direta à Constituição Federal, em especial ao mencionado no art. 150, §6º c/c art. 155, XII, “g”, que determina atenção à Lei Complementar 24, de 1975, a qual por sua vez, dispõe sobre a necessidade de convênios para a concessão de isenções de ICMS.

Importante questionar até que ponto pode chegar a ingerência da Lei Complementar 160/2017, especialmente no ponto que convalida um grande período anárquico de regulamentação fiscal para a concessão de benefícios.

---

<sup>34</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 6. ed. São Paulo: Método, 2012, p. 98.

Este é um problema prático que se torna importante, na medida que trata, além da concretização de uma norma constitucional, da vida econômica do contribuinte, que é indiretamente afetado pela majoração de tributos para manter a máquina estatal funcionando.

Além de toda celeuma criada em torno da possibilidade de convalidação dos benefícios fiscais concedidos à revelia do CONFAZ, destaca-se que durante a aplicação da Lei Complementar 160/2017, esta incorreu em diversas incompatibilidades. Explica-se.

## 2.4 INCOMPATIBILIDADES PRÁTICAS DA LEI

A Lei estabeleceu, em seu art. 3º, II, que os atos concessivos de benefícios fiscais deverão ser “publicados” no Portal Nacional de Transparência Tributária, a fim de gerar maior transparência no processo de concessão de benefícios fiscais.

Contudo, este portal não cumpre a sua função, pois a população não terá acesso a ele, mas somente às administrações tributárias estaduais e do Distrito Federal. Ou seja, não há amplo acesso ao que deixa de entrar no tesouro público e do que eventualmente é renunciado em determinado setor.

Além disso, observa-se que, desde que atendidas as exigências de publicação, registro e depósito elencadas acima, os benefícios podem ser reinstituídos por esta lei, que oferecerá caráter de legalidade, conforme institui o art. 3º, §2º e seus incisos.

Na prática, se estabelece portanto, um prazo de “sobrevida” dos benefícios fiscais concedidos à revelia do CONFAZ, conforme será pormenorizado adiante:

Art. 3º, §2º, LC 160/2017	SETOR ECONÔMICO FAVORECIDO	PRAZO MÁXIMO DE FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO
I	<b>Fomento das atividades</b> agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, <b>portuária</b> , aeroportuária e de transporte urbano	31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio
II	<b>Manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária</b> vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador	31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio
III	Manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria	31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio
IV	Operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura	31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio
V	Demais	31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio

Tabela 1: Prazo de “sobrevida” dos benefícios fiscais concedidos à revelia do CONFAZ pela Lei Complementar 160/2017 (fonte: elaborado pela autora).

Contudo, revela-se um grande potencial de contradição entre os incisos supramencionados. Dentre eles, destaca-se, por exemplo, qual seria a diferença entre “investimento” (art. 3º, §2º, I, LC 160/2017) para atividade portuária de “manutenção ou incremento” (art. 3º, §2º, II, LC 160/2017) das atividades portuárias.

Outro ponto inovador da Lei foi facilitar a aprovação da votação nos convênios presididos pelo CONFAZ, que passaram a não exigir mais unanimidade, mas

sim dois terços dos estados federados (art. 2º, I, LC 160/2017), ou um terço dos integrantes de cada região do país: norte, nordeste, sudeste, centro-oeste e sul (art. 2º, II, LC 160/2017).

Aqui, tem-se um erro aritmético, já que a região sul é composta por Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul. Logo, para obter aprovação de um terço dos estados da região, basta que um ente federado manifeste a vontade de instituição da mudança da alíquota do ICMS.

### **3 (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR 160/2017**

Durante décadas, a Constituição Federal de 1988 determinou que a concessão de benefícios fiscais seguissem rigorosas regras e, ainda assim, foi olímpicamente ignorada.

Por um lado, observa-se na Lei Complementar nº 160/2017 uma nova postura do legislador ao adotar medidas mais severas em caso de desobediência da lei, pois além das sanções previstas no art. 8º da Lei Complementar nº 24/1975, que acarretam **a)** a nulidade do crédito fiscal e **b)** a exigibilidade do imposto não pago; a lei complementar 160/2017 ampliou o rol sancionatório pela redação do art. 6º, estendendo sua sanção àquela prevista no art. 23, §3º, da Lei Complementar nº 101/2000.

Buscou-se, dessa forma, avançar nas punições, com o fito de impedir que os estados membros afrontem novamente as exigências do CONFAZ.

Por outro lado, questiona-se a eficácia da Lei Complementar nº 160/2017.

Logo, é razoável ponderar se os estados que desprezaram o comando constitucional, a despeito das Ações Diretas de Inconstitucionalidade e da ameaça de súmula vinculante, sentir-se-ão coobrigados a cumprir as exigências do Convênio CONFAZ 190/2017, criado pela Lei Complementar 160/2017.

### 3.1 A NOVA LEI COMO MANTENEDORA DA SEGURANÇA JURÍDICA

No diagnóstico exposto, revela-se importante ajustar o passado para evitar um corte abrupto na concessão de benefícios fiscais, pois não seria atitude responsável de qualquer gestor levar, a grosso modo, a economia para o abismo.

O Estado do Espírito Santo foi o primeiro estado do país a convalidar a lei seus benefícios. Segundo o Secretário Estadual do ES,

Somente após a aprovação dessa lei [...] os incentivos serão obrigatoriamente considerados válidos em outros estados. No nosso caso, estamos conferindo maior segurança jurídica para todos os negócios que já possuem um incentivo fiscal. O Espírito Santo é o primeiro estado a se adequar, sempre prezando pela estabilidade do ambiente de negócios.<sup>35</sup>

O governador Paulo Hartung ainda ponderou que

O problema central do debate é que o país não tem uma política para desenvolvimento regional. **Cada Estado teve que procurar um caminho para atrair desenvolvimento e, para isso, todos os tiveram que utilizar o ICMS** – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – como ferramenta [...] Se não fizéssemos estes incentivos não colocaríamos o Espírito Santo no mapa e não teríamos atraído importantes plantas industriais como, por exemplo, a WEG e a Oxford. Também não teríamos reorganizado o setor atacadista capixaba. Com essa lei, fizemos o bom debate. **Demonstramos que não podemos ficar parado no tempo. Também acredito que devemos procurar outros caminhos para fomentar o crescimento do Estado.** Temos desafios e precisamos

---

<sup>35</sup> Sistema FINDES. **Estado do Espírito Santo é o primeiro estado do país a aprovar a lei que convalida e reinstitui benefícios fiscais.** 9 ago. 2018. Disponível em: <<https://sistemafindes.org.br/news/espírito-santo-e-o-primeiro-estado-do-país-a-aprovar-lei-que-convalida-e-reinstitui-incentivos-fiscais/>> Acesso em 26 maio 2019.



vencer obstáculos de infraestrutura para o Estado ganhar competitividade.<sup>36</sup>

Tal panorama nos remete à profunda dúvida se o passado não estaria se repetindo, especialmente porque a Lei Complementar 24/1975 já concedeu, à época, pela redação do art. 12, a convalidação<sup>37</sup> de benefícios fiscais que não seguiram o trâmite legal.

Além do passado trilhado pelo próprio histórico da legislação tributária, materializada na redação do art. 12 do CTN, a promulgação da Lei Complementar 160/2017 nos remete à analogia de que esta Lei estaria para Guerra Fiscal, assim como a Lei Eusébio de Queirós estaria para a abolição da escravatura, determinando uma modificação na legislação escravista brasileira, mas sem resolver o problema.

Para um colossal impasse como o da Guerra Fiscal, precisa-se de uma solução equiparada ao que foi para a escravidão a Lei Áurea, e não uma paliativo.

### 3.2 DA IMPOSSIBILIDADE DE MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A redação dada pelo legislador à Lei Complementar nº 160/2017 faz ainda lembrar-nos de prática semelhante adotada pelo Supremo Tribunal Federal, quando modula os efeitos de suas decisões.

Ocorre que a modulação de efeitos em matéria tributária é incentivo à criação de leis inconstitucionais.

Ora, aplicando-se este entendimento da forma que vem sendo aplicado pelo STF, sempre que uma decisão for favorável ao contribuinte deveria ser aplicada a citada técnica, tendo em vista que,

---

<sup>36</sup> Sistema FINDES. **Estado do Espírito Santo é o primeiro estado do país a aprovar a lei que convalida e reinstitui benefícios fiscais**. 9 ago. 2018. Disponível em: <<https://sistemafindes.org.br/news/espírito-santo-e-o-primeiro-estado-do-país-a-aprovar-lei-que-convalida-e-reinstitui-incentivos-fiscais/>> Acesso em 26 maio 2019.

<sup>37</sup> Art. 12 - São mantidos os benefícios fiscais decorrentes de convênios regionais e nacionais vigentes à data desta Lei, até que revogados ou alterados por outro.

de uma forma ou de outra, sempre haverá relevante prejuízo ao Erário.<sup>38</sup>

Com isso, eventuais solavancos na economia, impulsionados pela punição de atividades transgressoras, principalmente em matéria tributária, teriam seu impacto reduzido às custas dos cofres públicos, e como se não bastasse, para amortizar o retorno à normalidade, se faria uso da “modulação de efeitos”.

Sem o mínimo de segurança jurídica de que os estados infratores seguirão à risca as exigências do CONFAZ, presume-se que recairão em erro.

A manobra jurídica mais eficaz revela que a modulação dos efeitos praticados pela Lei Complementar 160/2017 deve ocorrer pela via diametralmente reversa, a favor do Estado, objetivando evitar um dano irreparável ao aparelho estatal, que seria concretizado com os prejuízos ao erário, decorrentes da **a)** convalidação do período de anarquia fiscal do passado, **b)** modulação de efeitos conferindo “sobrevida” aos referidos benefícios e também **c)** aceitação que outros estados da mesma região econômica abajassem suas alíquotas de ICMS ao patamar do estado infrator.

Tal raciocínio nos conduz a ponderar que

a visão do jurista estaria ampliada para conceber não apenas os valores inerentes ao direito tributário, mas a toda a sistemática financeira do Estado, da qual o direito tributário positivo representa apenas uma parcela. Ou seja, **cuida-se não apenas das limitações ao poder de tributar, mas também do dever de pagar tributos, como elemento crucial à sustentação da máquina pública e da concretização dos demais direitos**, fator que não deve ser posto à margem mesmo quando da necessidade de modulação de efeitos em matéria tributária.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> FREITAS, Danielli Xavier. **Aplicação da técnica de modulação dos efeitos como incentivo à edição de leis inconstitucionais em matéria tributária**. Jusbrasil. Disponível em: <<https://daniellixavierfreitas.jusbrasil.com.br/artigos/138912341/aplicacao-da-tecnica-de-modulacao-dos-efeitos-como-incentivo-a-edicao-de-leis-inconstitucionais-em-materia-tributaria>>. Acesso em 20 mai. 2019.

<sup>39</sup> NETTO, Antonio Alves Pereira. **A sistemática da modulação dos efeitos em matéria tributária**: uma análise à luz do construtivismo lógico-semântico. Monografia (Mestrado em Direito Público), Publica Direito, 2019, p. 30. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=8efa9015a4ef4632>>. Acesso em 26 maio 2019.

Portanto, apesar do bônus que proporcionou a Lei Complementar nº 160/2017, como ferramenta para com vistas a inibir à Guerra Fiscal, esta não ultrapassa uma medida paliativa, que deverá ser substituída posteriormente, principalmente porque faz uso da modulação de efeitos, cuja prática, por si só, configura incentivo à edição de leis inconstitucionais em matéria tributária e, portanto, deve ser vedada.

## **4 CONCLUSÃO**

Com a possibilidade de concessão de benefícios fiscais trazida pela Constituição Federal, a fim de estimular determinados ramos de atividade e, ao mesmo tempo, buscar-se uma finalidade extrafiscal, foi necessária a criação de uma legislação específica que circundasse o tema, regulado pelas Leis Complementares nº. 24/1975 e a de nº. 101/2000.

Ocorre que, mesmo pela promulgação destas legislações, por não prever possíveis conflitos no sistema de concessão de benefícios, omitiu-se o legislador na criação de um aparato punitivo rigoroso, cuja aplicação não compensasse a prática inconstitucional de utilizar o benefício fiscal como atrativo econômico.

Com a combinação deste cenário com o abandono na promoção de igualdades regionais nos anos 70, diversos Estados federados viram, pela ferramenta de manipulação das alíquotas de ICMS, uma oportunidade de aumentarem o seu desenvolvimento.

Ao praticarem alíquotas de ICMS reduzidas, poderiam atrair indústrias para o seu território, assim gerando mais oportunidade de emprego e conseqüentemente aumentando o consumo e circulação de mercadorias na região.

Dentre diversas medidas criadas para inibir esta Guerra Fiscal, a mais recente foi a promulgação da Lei Complementar 160/2017.

Antevendo alguns problemas de ordem prática e ainda diante da história da legislação tributária, chegou-se à conclusão de que, apesar da necessidade veemente em regularizar o passado anárquico de regulamentação fiscal, a modulação de efeitos praticada pela Lei Complementar 160/2017 caracteriza-se como incentivo à edição de leis inconstitucionais em matéria tributária, devendo ser vedada.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 6. ed. São Paulo: Método, 2012.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional** – série doutrina tributária vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

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

BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, 1975. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm)>. Acesso em 01 nov. 2018.

BRASIL. **Ato Complementar nº. 34, de 30 de janeiro de 1967**. Estabelece para os Estados e Municípios uma política comum em matéria do imposto de

circulação de mercadorias. Brasília, 1967. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ACP/acp-34-67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-34-67.htm)>. Acesso em: 15 nov. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Brasília, 1996. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 01 nov. 2018.

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. Brasília, 2000. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 05 nov. 2018.

BRASIL. **Lei 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, Brasília, 1966. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 4 abr. 2019.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. **A guerra fiscal e seus efeitos**: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo fiscal*. São Paulo: Manole, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

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

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Disponível em:  
<<https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico>>. Acesso em 15 mai. 2019.

CUNHA, Domiciniano José da. **ICMS como instrumento de política econômica: reflexos nas receitas públicas estaduais**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

FREITAS, Danielli Xavier. **Aplicação da técnica de modulação dos efeitos como incentivo à edição de leis inconstitucionais em matéria tributária**. Jusbrasil. Disponível em: <<https://daniellixavierfreitas.jusbrasil.com.br/artigos/138912341/aplicacao-da-tecnica-de-modulacao-dos-efeitos-como-incentivo-a-edicao-de-leis-inconstitucionais-em-materia-tributaria>>. Acesso em 20 mai. 2019.

JORGE, Társis Nametala Sarlo Jorge. **Manual do ICMS: Direito tributário material, processual e direito penal tributário**. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2007.

MENDES, Gilmar. **Proposta de súmula vinculante nº 69**. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=4239018&ext=.pdf>. Brasília, 2014. Acesso em 07 maio 2019.

NETTO, Antonio Alves Pereira. **A sistemática da modulação dos efeitos em matéria tributária: uma análise à luz do construtivismo lógico-semântico**. Monografia (Mestrado em Direito Público), Publica Direito, 2019. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=8efa9015a4ef4632>>. Acesso em 26 maio 2019.

NETO, Monteiro Aristides. **Governos estaduais no federalismo brasileiro: capacidades e limitações governativas em debate**. Brasília: Ipea, 2014.

PIVA, Sílvia Helena Gomes. **Incentivos fiscais: uma visão normativa**. 1.ed. São Paulo: JusPodivm, 2018.

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

Sistema FINDES. **Estado do Espírito Santo é o primeiro estado do país a aprovar a lei que convalida e reinstitui benefícios fiscais**. 9 ago. 2018. Disponível em: <<https://sistemafindes.org.br/news/espírito-santo-e-o-primeiro-estado-do-país-a-aprovar-lei-que-convalida-e-reinstitui-incentivos-fiscais/>> Acesso em 26 maio 2019.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Lei Kandir**: breve histórico. Consultoria Legislativa: Brasília, 2007. Disponível em: <<https://docplayer.com.br/8714861-Lei-kandir-breve-historico.html>>. Acesso em 10 dez. 2018.

STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2439 MS, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Data de julgamento: 13 nov. 2002. **JusBrasil**. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772278/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-2439-ms?ref=serp>>. Acesso em 15 abr. 2019.

STF. Tema 817 da Repercussão Geral, RE 851.421. Relator: Ministro Marco Aurélio. Publicado em 2015. **JusPortal**. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=311445715&tipoApp=.pdf>>. Acesso em 15 abr. 2019.

STJ. Agravo Interno no Recurso Especial 1535946/MG. Relator: Ministro Herman Benjamin. Data do Julgamento: 07 mar. 2017. **JusBrasil**, 2017. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/diarios/143767007/stj-19-04-2017-pg-2350?ref=serp>>. Acesso em 15 abr. 2019.

VALENTIM, Marilena Simões. **A guerra fiscal no Brasil**: impactos econômicos. Disponível em: <[http://www.achegas.net/numero/quatorze/marilena\\_v\\_14.htm](http://www.achegas.net/numero/quatorze/marilena_v_14.htm)>. Acesso em 07 nov. 2018.