

**A “CONVALIDAÇÃO” DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS,
O CONVÊNIO CONFAZ 190/2017 E SEUS REFLEXOS
APÓS UM ANO DA PUBLICAÇÃO DA LC 160/17**

*Oswaldo Santos de Carvalho*¹

*Luis Fernando dos Santos Martinelli*²

Sumário: Introdução. Rotina procedimental para a regularização dos benefícios. Procedimentos adotados pelo Estado de São Paulo. Contornos atuais e expectativas para o próximo ano.

Introdução

Passado um ano da publicação da Lei Complementar n^o 160/17, a chamada “convalidação” dos benefícios fiscais, o quadro que se tem, diferencia-se muito pouco daquele visto antes da aprovação da referida lei.

Apenas para situar o leitor, a LC 160/17 teve como objetivo trazer regramento próprio a ser observado pelas unidades

1. Mestre e Doutor em Direito pela PUC-SP. Bacharel em Direito e Ciências Contábeis. Professor dos Cursos de Pós-Graduação do IBET/SP e da COGEAE/PUC. Parecerista da Revista ABRADT-Associação Brasileira de Direito Tributário. Agente Fiscal de Rendas no Estado de São Paulo. Diretor da Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

2. Bacharel em Direito e em Administração de Empresas. Agente Fiscal de Rendas, Consultor Tributário da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo e representante do Estado na Comissão Técnica Permanente do ICMS – COTEPE/CONFAZ.

federadas para a remissão e a posterior reinstituição dos créditos tributários de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, decorrentes de isenções, incentivos e benefícios fiscais concedidos em desacordo com o disposto na Constituição Federal.

Sem querer nos alongar sobre o tema, conforme já detalhado em artigo escrito à época da publicação da LC 160/17, ela nasceu em virtude do que se convencionou chamar de guerra fiscal entre os Estados, e que consistiu na concessão de benefícios fiscais do ICMS sem a chancela do CONFAZ, órgão responsável por, dentre outras funções, deliberar sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito dos Estados e Distrito Federal.

No acirramento visto ao longo das últimas duas décadas e com a crescente judicialização das questões atinentes a guerra fiscal, seja por questionamento das unidades federadas prejudicadas via Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, seja não reconhecendo o benefício concedido pelas outras unidades federadas por meio de constituição de crédito tributário penalizando o seu próprio contribuinte com a glosa do ICMS destacado nos documentos fiscais escriturados por ele, ficou claro que era necessária uma normatização que devolvesse a segurança jurídica ao ambiente econômico e possibilitando que a celebração dos novos negócios jurídicos não fosse pautada tendo em vista questões fiscais, em detrimento de outras questões comerciais e concorrenciais que devem nortear os negócios empresariais.

Ainda assim, à época questionou-se que a maneira como foi publicada a LC 160/17, sem a previsão de término dos benefícios fiscais originariamente concedidos de maneira irregular e que, uma vez regularizados com o procedimento da “convvalidação”, tiveram a previsão de sua reinstituição por prazo que varia entre um a quinze anos, poderia fazer com que a guerra fiscal apenas se perpetuasse por igual período, chegando a novo impasse ao final do prazo de reinstituição previsto na lei.

Além disso, a possibilidade da extensão de benefícios concedidos por outra unidade federada situada na mesma

região geográfica, a chamada ‘cola regional’ poderia ter como reflexo um aumento da guerra fiscal, já que, de maneira amparada em lei, qualquer unidade federada pode, desde que tenha havido a “convalidação”, publicar ato normativo com o mesmo teor de benefício concedido por unidade federada situada na mesma região.

Concluía-se o artigo dizendo que, com o novo panorama trazido pela LC 160/17 e com o possível fomento a uma guerra fiscal institucionalizada, como uma das únicas consequências positivas decorrentes, poderia ocorrer a retomada das negociações de uma reforma tributária mais ampla, que reestruture de maneira mais profunda o sistema tributário nacional, reformulando o principal imposto dos Estados e eventualmente redistribuindo competências de forma a deixar o sistema tributário mais simples e uniforme.

Passado um ano desde então, retoma-se o assunto no presente artigo abordando, dentre outros pontos, alguns aspectos discutidos ao longo de 2018, compartilhando o que já foi feito para reemitir os débitos tributários, os avanços observados na tratativa do tema pelas demais unidades federadas e os passos futuros que ainda são necessários para a efetivação da reinstituição dos benefícios fiscais.

Com efeito, embora em tese já se possa aventar em uma maior segurança jurídica na celebração dos negócios mercantis com a possibilidade de escrituração dos créditos destacados no documento fiscal de remetente que frua de benefício fiscal regularizado ou em processo de regularização, o fato é que em uma interpretação mais restritiva da norma, pouco mudou até o momento.

Isso porque, a “convalidação” dos débitos tributários (para surtir os efeitos desejados, dentre os quais a impossibilidade de glosa dos créditos destacados em documento fiscal pela unidade federada de destino) é um ato complexo, que demanda uma série de atos pela unidade federada concedente para que o benefício objeto da “convalidação” seja remido, reinstituído e que não seja questionado pelas outras unidades federadas.

Além disso, embora efetivamente existam duas ou três propostas de reforma tributária que têm sido apresentadas aos candidatos que serão detentores do cargo presidencial a partir de 2019, todas com alguns pontos de convergência, o fato é que a reinstituição dos benefícios fiscais pelo prazo de até quinze anos trouxe um componente a mais que deve ser previsto nas propostas de reforma, qual seja, a transição do modelo atual para o modelo proposto, respeitando-se que o contribuinte que teve seu benefício reinstituído por mais quinze anos possa fruir dele, ainda que sob uma nova ordem jurídica vigente.

Nesse ponto, cumpre notar que embora o que se afirma acima não necessariamente seja juridicamente incontornável, visto que uma reforma constitucional não precisaria observar o período de reinstituição previsto na LC 160/17, a quebra pura e simples dessa regra tende a deixar a aprovação de qualquer proposta de reforma mais dificultosa, tendo em vista os aspectos políticos e econômicos envolvidos tanto na aprovação da LC 160/17 como também na aprovação da nova ordem jurídico tributária.

Rotina procedimental para a regularização dos benefícios

Inicialmente, cumpre notar que conceitualmente, a utilização do termo convalidação de benefício fiscal irregular é inapropriada. Isso porque, conforme já se pronunciou a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em manifestação sobre o entendimento do STF sobre a impossibilidade de constitucionalidade superveniente de lei que nasce inconstitucional, não há se falar em “convalidação” de algo que nasceu inconstitucional.

Assim, como alternativa para regularizar o benefício fiscal, há que se fazer três ações, a saber, (i) anistiar os créditos tributários constituídos ou não referentes ao período passado; (ii) revogar o ato normativo que instituiu o benefício fiscal; e (iii) reinstituir o ato normativo para os fatos geradores futuros.

A LC 160/17 foi discutida e sancionada tendo como premissa a necessidade de observância desses três requisitos, tanto que em momento algum a lei cita o termo convalidação.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Tecnicamente, a lei tratou da regularização dos benefícios fiscais com (i) a remissão dos créditos tributários de fatos geradores ocorridos anteriormente à publicação da lei, quando previu em seu artigo 5º a publicação de lei remetendo o passado pelas diversas unidades federadas e gerando efeito retroativo no tocante às sanções previstas no artigo 8º da Lei Complementar nº 24/75; (ii) uma espécie de revogação tácita com a publicação, o registro e depósito dos benefícios regularizados; e (iii) a posterior reinstituição dos mesmos benefícios para fruição por prazos que variam entre um a quinze anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao de publicação da lei, de acordo com a natureza do benefício originariamente concedido.

Para tanto, a LC 160/17 delegou competência ao Confaz para que, mediante convênio, regulasse os aspectos operacionais que as unidades federadas deveriam observar para a efetivação da remissão, anistia e posterior reinstituição dos benefícios fiscais.

Aludido convênio deveria ser publicado em até cento e oitenta dias da publicação da lei, sob pena de perda de eficácia dos artigos da lei que regem a matéria da convalidação e sua aprovação dependeria de um quórum diferenciado, qual seja, de 2/3 (dois terços) das unidades federadas, sendo 1/3 (um terço) de cada região, sendo menos rígido que aquele previsto na LC 24/75, que exige a unanimidade da deliberação das unidades federadas para a aprovação de concessão de benefícios fiscais, bem como de remissões ou anistias.

Discutido ao longo de todo o segundo semestre de 2017, em dezembro foi aprovado o Convênio ICMS 190/17, o qual reproduziu o conteúdo da LC 160/17 e estabeleceu algum regramento adicional de forma a operacionalizar a remissão, a anistia e a reinstituição previstas na lei complementar.

Como não poderia deixar de ocorrer, o convênio reproduziu as duas condicionantes previstas na LC 160/17 para a efetivação da regularização dos benefícios. Essas condicionantes, descritas no artigo 3º da Lei Complementar, são as seguintes: (i) publicação dos atos normativos com os benefícios fiscais

que seriam regularizados; e (ii) efetivação do registro e do depósito, na Secretaria Executiva do Confaz, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios regularizados.

Somente a partir desses dois atos prévios é que é possibilitada a reinstituição do benefício fiscal, havendo a necessidade de revogação do ato normativo que ampara o benefício caso as condicionantes previstas na Lei Complementar e repetidas no convênio não sejam cumpridas.

Pois bem. Quando da elaboração e posterior publicação do Convênio 190/17, as unidades federadas impuseram a si mesmas prazos que deveriam ser seguidos para a publicação, para o registro e depósito, bem como para a reinstituição ou para a revogação dos benefícios objetos (ou não) de regularização.

A justificativa para a existência de prazo decorre do fato de que a regularização demanda, para sua plenitude, da reinstituição dos benefícios fiscais, a qual em princípio deve ser feita antes do termo final dos benefícios que podem ser reinstituídos pelo prazo máximo de um ano.

Além disso, considerando que eventual desconstituição de crédito tributário constituído na unidade federada de destino depende da prévia publicação, bem como do registro e do depósito do benefício a ser regularizado pela unidade federada de origem (além da lei de remissão, assunto que será abordado mais à frente), era do interesse das próprias unidades federadas estabelecerem marco temporal para a regularização dos benefícios próprios e conhecimento dos benefícios das demais unidades federadas.

Aliás, antes de prosseguir na descrição dos atos necessários à regularização e reinstituição dos benefícios fiscais, cabe fazer um parêntese para falar sobre a publicidade dos atos normativos e concessivos publicados, registrados e depositados.

A LC 160/17 previu a criação do Portal Nacional da Transparência Tributária, o qual abrigaria todos os benefícios regularizados, bem como serviria de fonte de informação das alterações posteriores, tais como a extensão de benefícios fiscais

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

a outros contribuintes sediados na mesma unidade federada, a adesão a um benefício fiscal por outra unidade federada da mesma região ou quaisquer outras alterações no benefício originariamente regularizado.

Efetivamente, o Portal Nacional da Transparência Tributária foi instituído, estando, porém, restrito à consulta das Administrações Fazendárias e seus respectivos servidores. Assim, a transparência das informações ficou limitada somente às próprias Administrações Tributárias e embora seja um inegável avanço que as informações estejam disponibilizadas de forma clara a outros Entes Federativos, o ideal seria que essas informações estivessem disponíveis ao público em geral.

A limitação das informações traz consigo um problema de ordem prática e que deve ser resolvido pelas respectivas Administrações Tributárias, qual seja, a impossibilidade de o contribuinte saber se o próprio benefício foi regularizado sem a necessidade de haver a interveniência da Administração Tributária atestando essa informação a ele.

Da mesma maneira, também não é possível obter diretamente a informação de benefício fiscal regularizado referente a crédito de ICMS constituído em virtude de glosa de créditos ou, então, destacado em documento fiscal emitido por fornecedor situado em outra unidade federada.

Em face desse quadro, embora ainda não se tenha um procedimento padronizado por parte das unidades federadas (e ao que parece, sequer haverá tal tipo de procedimento), cada unidade federada deverá tratar internamente como se dará a solução para essa falta de informação, uma vez que, além da análise de eventual baixa dos créditos tributários constituídos em virtude da aplicação do artigo 8º da LC 24/75, haverá ainda a questão da apropriação dos créditos de ICMS destacados em documentos fiscais pelo prazo de até quinze anos.

Feito este parêntese, volta-se a falar sobre o trâmite a ser observado para a regularização dos benefícios fiscais concedidos sem a chancela do Confaz. Conforme os prazos originariamente estabelecidos pelo Convênio 190/17 (e já alterados quando da aprovação do Convênio ICMS nº 51/18), já foram

feitos tanto a publicação nos respectivos Diários Oficiais, como também o registro e depósito perante a Secretaria Executiva dos respectivos atos normativos e concessivos dos benefícios fiscais que deveriam ser regularizados, além da correspondente documentação comprobatória.

É importante dizer que ainda não se exauriu o prazo previsto para a publicação, registro e depósito dos atos que já não se encontravam mais vigentes quando da publicação da LC 160/17 (08 de agosto de 2017), bem como há também a possibilidade de a unidade federada publicar, registrar e depositar extemporaneamente, mediante prévia autorização por maioria simples do Confaz, atos normativos de benefícios fiscais para os quais porventura não tenha feito a publicação no prazo originariamente previsto.

No entanto, estima-se que a maior parte dos atos normativos e concessivos de benefícios fiscais para os quais as unidades federadas pretendam ver a situação regularizada já tenham passado pelo rito da publicação, registro e depósito, restando apenas haver a reinstituição, que, como dito anteriormente, também teve prazo fixado no Convênio 190/17.

Nesse ponto do presente artigo, é interessante destacar que em momento algum a LC 160/17, e tampouco o Convênio 190/17, exigiram que a publicação dos atos ou a sua reinstituição devesse ocorrer por meio de lei.

Com efeito, ao se verificar as normas utilizadas pelas unidades federadas para relacionar os atos normativos instituidores de benefícios fiscais e que foram objeto de posterior registro e depósito, nenhuma delas optou por utilizar lei como fundamento de validade, cabendo sempre ao próprio Poder Executivo a elaboração da norma.

A título de curiosidade, segue a lista das normas publicadas pelas unidades federadas na tabela abaixo, ressaltando-se que a presente lista contempla apenas as publicações feitas no prazo originariamente previsto no Convênio 190/17 (não abrangendo, portanto, as publicações extemporâneas e nem a relação dos atos não vigentes):

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Unidade Federada	Ato Normativo publicado no Diário Oficial
Acre	Decreto nº 8.701/18
Alagoas	Instrução Normativa SEF nº 14/18
Amapá	Decreto nº 839/18
Bahia	Decretos nº 18.270/18 e 18.288/18
Ceará	Decreto nº 32.563/18
Distrito Federal	Portarias nº 71/18 e 76/18
Espírito Santo	Portaria nº 09-R/18
Goiás	Decreto nº 9.193/18
Mato Grosso	Decreto nº 1.420/18
Mato Grosso do Sul	Resolução SEFAZ nº 2.921/18 e Decreto nº 14.979/18
Maranhão	Portaria GABIN nº 103/18
Minas Gerais	Decreto nº 47.394/18
Pará	Decreto nº 22.699/18
Paraíba	Decreto nº 38.179/18
Paraná	Resolução SEFA nº 297/18
Pernambuco	Decreto nº 45.801/18
Piauí	Decreto nº 17.691/18
Rio de Janeiro	Portarias SSER nº 148/18, 149/18, 150/18 e 154/18 e Resolução SEFAZ nº 231/18
Rio Grande do Sul	Decretos nº 53.898/18, 53.912/18, 53.963/18, 53.964/18, 53.971/18, 53.972/18, 53.987/18 e 53.988/18
Rio Grande do Norte	Portaria nº 22/18
Rondônia	Decreto nº 22.699/18
Roraima	Portaria nº 254/18
Santa Catarina	Decreto nº 1.555/18
São Paulo	Decreto nº 63.320/18
Sergipe	Decreto nº 30.992/18
Tocantins	Decreto nº 5.793/18

Com relação à tabela acima, se verifica que não consta no rol o Estado de Amazonas. Tal fato se explica porque este Estado rejeitou de maneira expressa o Convênio 190/17 com a publicação do Decreto nº 38.551/17, não fazendo qualquer

publicação posterior, buscando eventualmente a regularização de benefício fiscal concedido fora do âmbito daqueles existentes para a Zona Franca de Manaus, e questionando a LC 160/17 e o Convênio 190/17 por intermédio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5902³.

Pelo fato de não ser exigida lei para a reinstituição dos benefícios, também é provável que algumas unidades federadas optem por fazer a reinstituição por meio de decreto, sendo que até o momento apenas os Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro fizeram a reinstituição, sendo que o primeiro publicou lei, enquanto o segundo publicou decretos⁴.

Em uma leitura inicial, aparentemente a regularização estaria efetivada com os três passos descritos anteriormente. Ocorre que o artigo 5º da Lei Complementar 160 traz o seguinte conteúdo:

“Art. 5º A remissão ou a não constituição de créditos concedidos por lei da unidade federada de origem da mercadoria, do bem ou do serviço afastam as sanções previstas no art. 8º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, retroativamente à data original de concessão da isenção, do incentivo ou do benefício fiscal ou financeiro-fiscal, vedadas a restituição e a compensação de tributo e a apropriação de crédito extemporâneo por sujeito passivo.”

Quando da regulamentação desse dispositivo da LC 160/17, o convênio apenas repetiu o comando contido na lei, reproduzindo-o na cláusula décima quinta, não estabelecendo neste caso qualquer prazo para que as unidades federadas publiquem as suas leis.

3. O Estado impetrou a ADI em 26/02/18, a qual foi distribuída para relatoria do Ministro Marco Aurélio, que adotou o rito previsto no artigo 12 da Lei 9.868/99 e teve, até o momento, admitidos como *amicus curiae*, a CNI, a FIEG, a ÚNICA/SP e a SINDIFRIO/SP.

4. O Estado do Espírito Santo publicou a Lei nº 10.887/18, onde concedeu a remissão dos benefícios fiscais e os reinstituuiu e o Estado do Rio de Janeiro publicou os Decretos nº46.244/18 e 46.409/18.

No artigo escrito anteriormente sobre este tema, já havia sido questionada a fragilidade jurídica do referido comando legal, conferindo a uma lei estadual extraterritorialidade, na medida em que a lei publicada na unidade federada de origem afasta as sanções do artigo 8º da LC 24/75, gerando assim efeitos em crédito tributário constituído em outra unidade federada.

Ainda assim, independente de eventual questionamento que possa vir a ser feito, fica claro que a desconstituição de créditos destacados em documentos fiscais com fundamento no artigo 8º da LC 24/75, a chamada glosa de créditos na unidade federada de destino, somente poderá deixar de ser feita pela autoridade fiscal quando da publicação de lei de remissão pela unidade federada onde esteja situado contribuinte emitente do documento fiscal.

Note que esse raciocínio vale não somente para os créditos já constituídos e a que se refiram a fatos geradores ocorridos antes da publicação da LC 160/17, mas também, e ainda, a fatos geradores futuros, ocorridos mesmo após a publicação, o registro e o depósito e a reinstituição dos benefícios regularizados.

Em outras palavras, significa dizer que enquanto não houver a lei de remissão na unidade federada de origem, mesmo com a reinstituição dos benefícios fiscais, estes poderão continuar a sofrer as sanções previstas no artigo 8º da Lei Complementar.

Pressupondo-se que a lei de remissão tem pouco efeito prático na própria unidade federada que a publica, posto que poucos devem ser os casos em que a unidade federada tenha cobrado o ICMS dispensado de seu próprio contribuinte, denota-se que ela é imprescindível para que os créditos de ICMS destacados por contribuinte estabelecidos em seu território não possam a vir ser questionados por Administrações Tributárias de outras unidades federadas.

Portanto, até o presente momento, pode-se dizer que a única unidade federada que de fato já remitiu o passado, reinstituiu os benefícios para o futuro e não pode ter créditos de ICMS de seus contribuintes questionados por outras

unidades federadas é o Estado do Espírito Santo, posto que sua lei reinstituidora dos benefícios fiscais também remitiu os débitos passados, gerando os efeitos previstos no artigo 5º da LC 160/17.

Ainda assim, considerando os objetivos perseguidos pela LC 160/17, não obstante os comentários feitos nos parágrafos anteriores, caso alguma unidade federada não desconstitua crédito já lançado ou continue a glosar créditos de ICMS, tendo em vista eventual ausência de lei de remissão por parte de outra unidade federada, esse tipo de crédito tributário tem grande possibilidade de ser desconstituído em eventual judicialização da matéria.

Procedimentos adotados pelo Estado de São Paulo

A exemplo das demais unidades federadas, o Estado de São Paulo já adotou os procedimentos necessários à regularização dos benefícios fiscais, estando, ainda, passível de alguns passos para a plena efetivação da regularização.

Como passo inicial, foi publicado o Decreto nº 63.320/18, listando todos os atos normativos que instituíam benefícios fiscais originariamente concedidos sem a prévia aprovação do Confaz.

Ao todo foram listados setenta e sete benefícios fiscais, contendo isenções do imposto, concessão de crédito outorgado, redução de base de cálculo e antecipação de apropriação de crédito de bens incorporados ao ativo permanente.

Posteriormente, esses atos normativos foram delineados novamente, conjuntamente com atos concessivos em espécie e mais a documentação comprobatória respectiva, tendo sido registrados e depositados perante a Secretaria Executiva do Confaz.

Ao todo, até o momento, o Estado de São Paulo já fez três depósitos perante a Secretaria Executiva, já contabilizadas as alterações e novas concessões de benefícios fiscais, sendo que se forem somados todos os atos normativos e concessivos que foram depositados, há menos de três centenas de atos

normativos e concessivos listados, dos quais duas centenas se referem a atos concessivos em espécie cujo benefício concedido (redução de base de cálculo) redundava ainda em carga tributária superior a alíquota modal atualmente vigente, qual seja, 12% (doze por cento).

Para fins de comparação, a despeito de as informações prestadas não estarem padronizadas, a consulta ao Portal Nacional da Transparência Tributária demonstra que outros Estados da região Sul e Sudeste depositaram e registraram, cada um, mais de cinco mil atos normativos e concessivos, havendo casos de mais de oito mil atos depositados.

Nesse ponto, pode-se alegar que o Estado de São Paulo, diferentemente de outras unidades federadas, não concede benefício de maneira individual, o que justificaria o baixo número de atos normativos publicados, registrados e depositados, mas que, devido a amplitude de contribuintes beneficiados em cada ato normativo genérico que foi depositado, também abrangeria milhares de contribuintes.

De fato, no Estado de São Paulo, os atos normativos já se configuram como atos concessivos fazendo com que o benefício fiscal previsto na norma não demande nova intervenção do Poder Executivo para a concessão do benefício a determinado contribuinte e beneficiando de uma só vez todo o segmento econômico ou contribuinte que opere com a mercadoria objeto do benefício e que estão previstos no ato.

Embora tal afirmação efetivamente seja verdadeira, o fato é que ela se repete em outros Estados, muitos dos quais têm grande parte da concessão de benefícios amparados em atos normativos que para sua efetivação demandam um ato concessivo em espécie, mas que por outro lado também não prescindem dos benefícios setoriais, os quais também são previstos em atos normativos genéricos.

Além disso, como dito antes, número considerável dos benefícios regularizados pelo Estado de São Paulo refere-se à concessão de redução de base de cálculo que redundava em

carga tributária igual ou superior a 12% (doze por cento). O que isso significa? Significa que o Estado pode, até o final do prazo de reinstituição previsto na LC 160/17, aprovar lei estadual prevendo que para os produtos ou setores objetos do benefício fiscal, em vez de se conceder redução de base de cálculo, seja aplicada alíquota diferenciada, sempre igual ou superior a alíquota de 12% (doze por cento).

Ainda quanto aos critérios de seleção dos benefícios fiscais que foram objeto de regularização pelo Estado, destaca-se a opção de não incluir dentre os atos normativos sujeitos a publicação, registro e depósito aqueles que preveem o diferimento.

Com efeito, embora algumas unidades federadas entenderam ser prudente efetuar o depósito dos diferimentos que concedem em âmbito interno, adotou-se no Estado de São Paulo a jurisprudência pacificada pelo Supremo Tribunal Federal de que o diferimento não é benefício fiscal⁵.

De fato, em consonância com a jurisprudência, os diferimentos existentes no Estado de São Paulo apenas postergam o momento de lançamento do imposto, não havendo a dispensa de pagamento.

Há casos em que o diferimento se encerra tendo em vista a ocorrência de saída isenta, mas mesmo nesses casos verificou-se que a isenção tinha amparo em Convênio Confaz, com a permissão de manutenção do crédito das operações anteriores, fazendo com que não tenha ocorrido a necessidade de regularização de algum diferimento previsto na legislação interna.

Diferente seria o caso se ocorresse a situação descrita na ADI 3702-ES, onde a previsão de encerramento do diferimento somente ocorreria caso houvesse a desincorporação de bem adquirido para o ativo permanente da pessoa jurídica. Neste caso, o STF entendeu que pelo fato de a desincorporação ficar

5. ADI 2056 MS – “4. O diferimento, pelo qual se transfere o momento do recolhimento do tributo cujo fato gerador já ocorreu, não pode ser confundido com a isenção ou com a imunidade e, dessa forma, pode ser disciplinado por lei estadual sem a prévia celebração de convênio”.

ao exclusivo arbítrio do adquirente do bem (e portanto poder nunca ocorrer), não havia que se falar em diferimento, mas sim em benefício fiscal, havendo a descaracterização do instituto do diferimento.

Por fim, para a efetivação da regularização dos benefícios fiscais, a exemplo de grande parte das unidades federadas, o Estado de São Paulo necessita ainda fazer a reinstituição dos benefícios fiscais que foram objeto da publicação, registro e depósito, reinstituição esta que deve observar o prazo previsto no Convênio 190/17 e avaliar a publicação de lei de remissão, sendo que esta não tem um prazo fixado na legislação complementar e tampouco no convênio regulamentador.

Além disso, conforme repisado ao longo deste artigo, tanto a eventual desconstituição dos créditos de Auto de Infração e Imposição de Multa lavrados tendo em vista as sanções previstas no artigo 8º da LC 24/75, como também a suspensão de autuações pelo mesmo motivo em virtude de documentos fiscais emitidos por contribuintes remetentes que usufruem de benefícios fiscais em desacordo com a LC 24/75 sediados em outras unidades federadas, demandam da verificação da publicação das diversas leis de remissão de cada unidade federada.

Isso faz com que o deslinde dos processos administrativos envolvendo esse tipo de matéria ainda avancem ao longo do ano de 2019, esperando-se, contudo, que ao final daquele ano referidas matérias já tenham encontrado a desejada resolução, diminuindo ao menos nesse tema, o contencioso existente entre a Administração Tributária e o contribuinte.

Contornos atuais e expectativas para o próximo ano

Como já exposto, à exceção do Estado do Espírito Santo e do Rio de Janeiro, as demais unidades federadas ainda encontram-se nos trâmites necessários à reinstituição dos benefícios fiscais, sendo que algumas o farão por decreto do Poder Executivo e outras o farão por lei.

A reinstituição deve se ater aos prazos previstos na LC 160/17, variando de um a quinze anos conforme a natureza do benefício, sendo justamente neste ponto que começam a surgir os primeiros problemas de interpretação e para os quais o Confaz começa a se debruçar.

A reinstituição com prazo limitado a um ano seria aplicável aos benefícios de caráter residual, ou seja, aqueles que não conseguiram ser enquadrados nas demais categorias, quais sejam: (i) industriais ou agropecuários; (ii) destinados ao incremento de atividades portuárias ou aeroportuárias, vinculados a importação; (iii) comerciais; ou (iv) com produtos agropecuários ou extrativos *in natura*.

Pois bem. A natureza residual desses benefícios já demonstra que, em princípio, eles não são aqueles destinados ao setor produtivo, ou seja, que acabam por fomentar a guerra fiscal, tendo por natureza estímulos e benefícios direcionados ao consumidor final.

De fato, ao se verificar a natureza desses benefícios com prazo limitado a um ano, aparecem como exemplos diversos tipos de isenção, tais como o fornecimento de combustível para o transporte público rodoviário e aquaviário, fornecimento de energia elétrica para consumidores residenciais de baixa renda e para o transporte metropolitano de trens e metrô, as doações promovidas a entidades de assistência social bem como suas respectivas saídas etc, dentre outros benefícios que claramente não se configuram como combustível da guerra fiscal.

Ocorre que as unidades federadas buscam manter esses benefícios, muitos deles concedidos há mais de uma década, e, para tanto deverão ter que passar pelo rito previsto na LC 24/75, qual seja, a aprovação de um convênio por unanimidade.

Embora em princípio a natureza dos benefícios listados aparente que o consenso para aprovação seria de fácil obtenção, tendo em vista a não repercussão econômica do benefício para as demais unidades federadas, o fato é que as mesmas dificuldades que sempre fizeram com que esse tipo de convênio não tenham sido aprovados até hoje remanescem presentes,

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

fazendo com que exista o risco de que, ao início de 2019, esses benefícios devam ser revogados pelas unidades federadas concedentes, uma vez que, se mantidos, estarão em discordância com a nova disciplina trazida pela LC 160/17.

De forma reiterada, o argumento utilizado para a resistência de algumas unidades federadas para a aprovação de convênios com esse tipo de benefício é o de que a aprovação do benefício para uma unidade federada criaria um precedente e geraria pressão para aprovação de benefício semelhante nas demais unidades federadas.

Por esse motivo, muitos convênios que teriam benefícios de cunho social acabavam por serem discutidos em diversas oportunidades, mas sem ter a possibilidade de aprovação efetiva acabavam sendo concedidos em âmbito interno sem a prévia aprovação do Confaz.

Agora, com a regularização havida em 2017 com a publicação da LC 160/17 e a reinstituição específica, justamente para esse tipo de benefício, a questão volta a ser discutida e os caminhos possíveis que se apresentam para o início de 2019 são três, quais sejam: (i) ou o Confaz flexibiliza o seu entendimento nessas matérias e passa a admitir a aprovação de benefícios de cunho social; (ii) em não havendo a aprovação dessas matérias, esses benefícios deverão ter que ser revogados de forma que a LC 160/17 seja respeitada; ou (iii) inauguraremos nova fase de benefícios fiscais irregulares, dessa vez já havendo a sujeição do descumprimento da LC 160/17 às sanções ali previstas, as quais embora talvez não sejam efetivas, terão um rito mais célere caso sejam provocadas por alguma unidade federada.

Aliás, infelizmente, já há notícia de descumprimento da LC 160/17, com a concessão de benefício fiscal após a publicação a LC 160/17 sem o rito da extensão ou adesão a benefícios concedidos por unidades federadas da mesma região e tampouco observando o rito previsto na LC 24/75⁶.

6. Ao se ingressar no sítio eletrônico da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal, é informado que o Estado de Goiás concedeu crédito outorgado (Lei nº 19.930/17) para as operações com arroz e feijão industrializados e que as aquisições interestaduais

Por fim, o que se verifica é que a dita “convalidação” ainda está incipiente em seus efeitos, e mesmo para as unidades federadas remanescem muitas dúvidas sobre como se dará a condução da política tributária de concessão futura de benefícios fiscais, bem como, para um futuro bem próximo, como serão gerenciados os benefícios de cunho social que ainda não tenham sido cancelados pelo Confaz.

Embora alguns Estados tenham por discurso que a oportunidade de extinção de benefícios pode ser exercitada a partir de agora, não parece que a guerra fiscal terá fim com a sistemática introduzida pela Lei Complementar 160/17.

De toda maneira, parece ser emblemático que os primeiros prejudicados caso a LC 160/17 seja cumprida seja a população em geral, em especial as camadas mais carentes, e que mais necessitam da proteção social do Estado.

desses produtos deverão ter os respectivos créditos estornados. Página visitada em 04/10/2018.