



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

N.º 88/2019 – SFCONST/PGR
Sistema Único nº 45542/2019

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.902/AM

REQUERENTE: Governador do Estado do Amazonas
INTERESSADO(S): Presidente da República
Congresso Nacional
RELATOR: Ministro Marco Aurélio

Excelentíssimo Senhor Ministro Marco Aurélio,

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI COMPLEMENTAR 160/2017 E CONVÊNIO ICMS 190/2017. CONVALIDAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS CONCEDIDOS SEM PRÉVIA DELIBERAÇÃO DOS ESTADOS E DISTRITO FEDERAL. DESRESPEITO AO ART. 155-§2.º-XII-G. IMPOSSIBILIDADE DE CONVALIDAÇÃO DE NORMAS INCONSTITUCIONAIS POR LEI COMPLEMENTAR E CONVÊNIO DO CONFAZ. DELIBERAÇÃO UNÂNIME. ART. 113 DO ADCT. ESTIMATIVA DO IMPACTO FINANCEIRO E ORÇAMENTÁRIO.

1. Contrapõe-se diretamente ao art. 155-§ 2.º-XII-g da Constituição, norma estadual ou distrital que, sem prévio convênio interestadual, defira unilateralmente benefícios fiscais e financeiros de ICMS e, por conseguinte, ocasione risco de desequilíbrio ao pacto federativo, por configurar a chamada “guerra fiscal”.
2. A reinstauração de benefícios fiscais, por meio da reedição de leis inconstitucionais em sua origem, por descumprimento do art. 155-§2.º-XII-g da Constituição, somada à remissão e à anistia de créditos tributários relativos a benefícios fiscais concedidos inconstitucionalmente, equivale à convalidação de leis inconstitucionais, o que não é admissível.
3. O Supremo Tribunal Federal não admite o fenômeno da constitucionalidade superveniente. Precedentes.

4. A tentativa de mitigar os efeitos da guerra fiscal por meio da convalidação de benefícios fiscais concedidos inconstitucionalmente não encontra amparo na Constituição e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

5. O art. 155-§2.º-XII-g da Constituição exige prévia deliberação unânime dos Estados e do Distrito Federal para aprovação de benefício fiscal de ICMS.

6. O art. 4.º da LC 160/2017, ao afastar a incidência das restrições decorrentes da aplicação do art. 14 da Lei Complementar 101/2000, afronta o art. 113 do ADCT, que estabeleceu que toda proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deve ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.

7. A concessão de benefícios fiscais de ICMS por estados e Distrito Federal não resulta, por si só, em afronta ao regime tributário diferenciado da Zona Franca de Manaus.

- Parecer pela procedência do pedido.

I

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, ajuizada pelo Governador do Estado de Amazonas, contra dispositivos da Lei Complementar 160, de 7 de agosto de 2017, que “*dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2.º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais*”, e contra normas do Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, que regulamenta a lei impugnada.

Este é o teor das normas impugnadas:

Lei Complementar 160/2017

Art. 1.º Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar no 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:

I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2.º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;

II - a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor.

Art. 2.º O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo:

I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e

II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País.

Art. 3.º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

[...]

§ 2.º A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:

I - 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

II - 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

III - 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;

IV - 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura;

V - 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais.

§ 3.º Os atos concessivos cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas permanecerão vigentes e produzindo efeitos como normas regulamentadoras nas respectivas unidades federadas concedentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS, nos termos do § 2º deste artigo.

[...]

§ 7.º As unidades federadas poderão estender a concessão das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no § 2.º deste artigo a outros contribuintes estabelecidos em seu território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição.

§ 8.º As unidades federadas poderão aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região na forma do § 2.º, enquanto vigentes.

Art. 4.º São afastadas as restrições decorrentes da aplicação do art. 14 da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que possam comprometer a implementação das disposições desta Lei Complementar.

Art. 5.º A remissão ou a não constituição de créditos concedidas por lei da unidade federada de origem da mercadoria, do bem ou do serviço afastam as sanções previstas no art. 8.º da Lei Complementar n.º 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.

Convênio ICMS 190/2017

Cláusula oitava Ficam remetidos e anistiados os créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, decorrentes dos benefícios fiscais instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

§ 1º A remissão e a anistia previstas no *caput* desta cláusula aplicam-se também aos benefícios fiscais:

I - desconstituídos judicialmente, por não atender o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;

II - decorrentes de, no período de 8 de agosto de 2017 até a data da reinstituição, desde que a reinstituição não ultrapasse 28 de dezembro de 2018:

- a) concessão pela unidade federada a contribuinte localizado em seu território, com base em ato normativo vigente em 8 de agosto de 2017, observadas suas condições e limites;
- b) prorrogação pela unidade federada de ato normativo ou concessivo;
- c) modificação pela unidade federada de ato normativo ou concessivo, para reduzir-lhe o alcance ou montante.

§ 2º A remissão e a anistia previstas no *caput* desta cláusula ficam condicionadas à desistência:

I - de ações ou embargos à execução fiscal relacionados com os respectivos créditos tributários, com renúncia ao direito sobre o qual se fundam, nos autos judiciais respectivos, com a quitação integral pelo sujeito passivo das custas e demais despesas processuais;

II - de impugnações, defesas e recursos eventualmente apresentados pelo sujeito passivo no âmbito administrativo;

Cláusula nona Ficam as unidades federadas autorizadas, até 28 de dezembro de 2018, a reinstaurar os benefícios fiscais, por meio de legislação estadual ou distrital, publicada nos respectivos diários oficiais, decorrentes de atos normativos editados pela respectiva unidade federada, publicados até 8 de agosto de 2017, e que ainda se encontrem em vigor, devendo haver a informação à Secretaria Executiva nos termos do § 2º da cláusula sétima.

§ 1º O disposto no *caput* aplica-se também à modificação do ato normativo, a partir de 8 de agosto de 2017, para prorrogar ou reduzir o alcance ou o montante dos benefícios fiscais.

§ 2º Não havendo a reinstauração prevista no *caput* desta cláusula, a unidade federada deve revogar, até 28 de dezembro de 2018, os respectivos atos normativos e os atos concessivos deles decorrentes.

§ 3º Nas hipóteses do parágrafo único da cláusula terceira e do parágrafo único da cláusula quarta o prazo previsto no *caput* desta cláusula passa a ser a do último dia do terceiro mês subsequente àquele em que realizado o respectivo registro e depósito, prevalecendo o prazo previsto no *caput* desta cláusula, caso superior.

Cláusula décima As unidades federadas que editaram os atos e que atenderam as exigências previstas na cláusula segunda ficam autorizadas a conceder ou prorrogar os benefícios fiscais, nos termos dos atos vigentes na data da publicação da ratificação nacional deste convênio, desde que o correspondente prazo de fruição não ultrapasse:

I - 31 de dezembro de 2032, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

II - 31 de dezembro de 2025, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

III - 31 de dezembro de 2022, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;

IV - 31 de dezembro de 2020, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura;

V - 31 de dezembro de 2018, quanto aos demais.

[...]

§ 4º Os atos concessivos, cujos atos normativos tenham sido reinstaurados e desde que cumpridas as exigências previstas na cláusula segunda, permanecem vigentes e produzindo efeitos como normas regulamentadoras nas respectivas unidades federadas concedentes dos benefícios fiscais, nos termos desta cláusula.

Cláusula décima segunda Os Estados e o Distrito Federal podem estender a concessão dos benefícios fiscais referidos na cláusula décima, a outros contribuintes estabelecidos em seu respectivo território, sob as mesmas condições e nos prazos-limites de fruição.

Parágrafo único. O ato concessivo relativo à extensão e a sua documentação comprobatória devem ser registrados e depositados junto à Secretaria Executiva do CONFAZ, na forma prevista na cláusula segunda, até o último dia do primeiro mês subsequente ao da sua edição.

Cláusula décima terceira Os Estados e o Distrito Federal podem aderir aos benefícios fiscais, reinstaurados, concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região, na forma das cláusulas nona e décima, enquanto vigentes.

§ 1º O ato de adesão deve atender as formalidades previstas no inciso II da cláusula segunda até o último dia do primeiro mês subsequente ao da sua edição.

§ 2º O ato de adesão pode reduzir o alcance ou o montante dos benefícios fiscais.

§ 3º Os benefícios fiscais concedidos por adesão podem vigorar, no máximo, nos mesmos prazos e nas mesmas condições do ato vigente no momento da adesão.

§ 4º Da adesão não pode resultar realocação de estabelecimento do contribuinte de uma unidade federada para outra unidade.

[...]

Cláusula décima quinta A remissão ou a não constituição de créditos tributários concedidas por lei da unidade federada de origem da mercadoria, do bem ou do serviço, nos termos deste convênio, afastam as sanções previstas no art. 8º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, retroativamente à data original de concessão dos benefícios fiscais de que trata a cláusula primeira, vedadas a restituição e a compensação de tributo e a apropriação de crédito extemporâneo por sujeito passivo.

O requerente afirma que as normas impugnadas, ao convalidarem diversos benefícios fiscais de ICMS concedidos pelas unidades federadas, sem prévia deliberação do CONFAZ, afrontariam a autoridade das decisões do Supremo Tribunal Federal que reconhecem a inconstitucionalidade desse tipo de medida. Além disso, aponta desrespeito aos arts. 1.º-I; 3.º-II e III; 5.º-LIV; 43-§2.º-III; 150-§6.º c/c 155-§2.º-VI e XII-g; 151-I; 170-I e VII c/c art. 165-§7.º da Constituição, e aos arts. 40, 92 e 92-A do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Argumenta que a LC 160/2017 e o Convênio ICMS 190/2017 não observam a autonomia estadual (CF, art. 18) e o projeto desenvolvimentista da região setentrional do país. Assevera que a nova legislação afeta diretamente a vantagem fiscal assegurada à Zona Franca de Manaus (ZFM). Por fim, aduz que o art. 155-§2.º-XII-g exige unanimidade para aprovação de benefício fiscal de ICMS, de modo que seria inconstitucional o quórum fixado pelo art. 2.º-I e II da LC 160/2017. Nesses termos, requer a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 1.º-*caput* e I e II; 2.º-*caput* e I e II; 3.º-§§2.º, 3.º, 7.º e 8.º; 4.º e 5.º, todos da LC 160/2017, e das cláusulas nona, décima, décima segunda, décima terceira e décima quinta do Convênio ICMS 190/2017.

O relator, Min. Marco Aurélio, adotou o rito do art. 12 da Lei 9.868, de 10 de novembro de 1999 (peça 14 do processo eletrônico).

A Câmara dos Deputados informou que o processo legislativo referente à LC 160/2017 tramitou de acordo com as normas constitucionais e regimentais (peça 18).

O Presidente da República defendeu a constitucionalidade das normas. Ressaltou que elas foram editadas com o intuito de conter a guerra fiscal e mitigar os efeitos negativos

decorrentes da concorrência entre os estados e o Distrito Federal. Ademais, afirmou que as normas estão em consonância com os princípios da segurança jurídica e da moralidade administrativa, uma vez que protegem os contribuintes atraídos pelas leis concessivas de benefícios fiscais (peça 19).

O Ministério da Fazenda não defendeu as normas questionadas, ao argumento de que o Presidente do CONFAZ “*não possui qualquer responsabilidade pela edição do Convênio ICMS 190/2017, uma vez que a posição do representante da União no CONFAZ é neutra, sem direito a voto, limitando-se a presidir e coordenar as reuniões deliberatórias, por se tratar de matéria constitucionalmente reservada aos Estados e ao Distrito Federal*” (peça 30).

O Congresso Nacional afirmou que “*a proposta foi apresentada para solver a guerra fiscal entre estados, e foi processada pelas diversas Comissões da Casa, recebendo parecer da Comissão de Constituição e Justiça pela constitucionalidade, e tendo sido sancionada pelo Presidente da República*” (peça 39).

O relator admitiu o ingresso da Confederação Nacional da Indústria – CNI como *amicus curiae* (peça 41) e indeferiu o pedido de ingresso da Federação das Indústrias do Estado de Goiás – FIEG (peça 42).

A Advocacia-Geral da União manifestou-se pela improcedência do pedido (peça 43).

A FIEG interpôs agravo regimental contra a decisão que indeferiu pedido de ingresso no feito como *amicus curiae* (peça 46). O relator reconsiderou a decisão recorrida e admitiu a recorrente como *amicus curiae* (peça 68).

O relator admitiu o ingresso no feito como *amici curiae* da União da Agroindústria Canavieira do Estado de São Paulo – UNICA e do Sindicato da Indústria do Frio no Estado de São Paulo – SINDIFRIO (peças 91 e 92).

É o relatório.

II

A Constituição outorgou aos estados e Distrito Federal a competência para instituir e cobrar o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS (art. 155-II). A despeito de atribuir a esses entes federados a referida competência, o texto constitucional estipulou as matérias reservadas à lei complementar nacional, que se faz necessária para evitar desequilíbrios e conflitos entre os entes competentes (art. 155-§2.º-XII).

Entre os temas reservados à conformação nacional, encontra-se a regulação da forma como serão concedidos, mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, nos termos do art. 155-§2.º-XII-g da Constituição. A disciplina de tais matérias contém-se na Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975, que regula os convênios para isenção do ICMS.

O referido ato normativo estabelece a prévia celebração de convênio no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), mediante decisão unânime dos estados representados, como requisito para concessão de benefícios fiscais a ele relativos. Trata-se de exigência que tem por objetivo evitar a lesiva e reprovável prática da chamada “guerra fiscal” (numerosas vezes rechaçada em decisões do Supremo Tribunal Federal), em que unidades da federação disputam investimentos e concedem vantagens a empresas, na ânsia de captar empreendimentos, amiúde de maneira não só antijurídica como economicamente ruínosa, no longo prazo. A conduta, em última análise, gera lesão ao próprio pacto federativo, mediante exorbitante favorecimento do ente público desonerador, em prejuízo aos demais componentes da federação.

Nessa seara, o Supremo Tribunal Federal possui entendimento consolidado no sentido da inconstitucionalidade de leis estaduais concessivas de benefícios fiscais (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos, dispensa de pagamento etc) de ICMS, de maneira unilateral, sem prévia aprovação por convênio do CONFAZ. Confira-se, a título exemplificativo, o julgamento da ADI 1.247/PA:

Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 12, *caput* e parágrafo único, da Lei estadual (PA) nº 5.780/93. Concessão de benefícios fiscais de ICMS independentemente de deliberação do CONFAZ. Guerra Fiscal. Violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal.

1. É pacífica a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal de que são inconstitucionais as normas que concedam ou autorizem a concessão de benefícios fiscais de ICMS

(isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento) independentemente de deliberação do CONFAZ, por violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal, os quais repudiam a denominada “guerra fiscal”. Precedente: ADI nº 2.548/PR, Relator o Ministro GILMAR MENDES, DJ 15/6/07.

2. Inconstitucionalidade do art. 12, *caput*, da Lei nº 5.780/93 do Estado do Pará, e da expressão “sem prejuízo do disposto no *caput* deste artigo” contida no seu parágrafo único, na medida em que autorizam ao Poder Executivo conceder diretamente benefícios fiscais de ICMS sem observância das formalidades previstas na Constituição.

3. Ação direta julgada parcialmente procedente. (ADI 1.247/PA. Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 157 16 ago. 2011)

Consoante ressaltou o Ministro Dias Toffoli, “*é imprescindível que os Estados-membros, a par de sua autonomia tributária, acordem, previamente, acerca de determinados pontos, a fim de impedir a chamada 'guerra fiscal', com consequências nocivas ao Estado Democrático de Direito e à preservação da harmonia e da convivência nacional dos entes federativos*”.

A despeito da vedação constitucional e da jurisprudência do STF acerca do tema, as unidades federadas insistem na aprovação de leis com esse teor, agravando a guerra fiscal, em prejuízo ao pacto federativo e às finanças dos estados e do Distrito Federal.

Surgida no contexto acima apresentado, a Lei Complementar 160/2017 possui o intuito de convalidar os benefícios fiscais de ICMS concedidos em desacordo com os ditames constitucionais e conferir segurança jurídica aos contribuintes agraciados com as leis inconstitucionais. Veja-se que a exposição de motivos do Projeto de Lei 130/2014, que resultou na aprovação da lei impugnada, reconhece o entendimento consolidado do STF:

Atualmente, com base no disposto no § 2º do art. 2º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, para a concessão de benefícios fiscais referentes ao ICMS exige-se a prévia aprovação de convênio, por unanimidade, pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

A exigência da mencionada unanimidade é polêmica e gera inúmeras discussões políticas, econômicas e doutrinárias. Mas o fato é que, no âmbito da chamada “guerra fiscal”, essa regra foi desrespeitada por diversas vezes e o Supremo Tribunal Federal (STF) tem consolidado sua jurisprudência no sentido de declarar inconstitucionais os incentivos fiscais relativos ao ICMS concedidos à revelia do Confaz, ou seja, sem a aprovação unânime por parte dos Estados e do Distrito Federal.

O STF entende que a inobservância do disposto na Lei Complementar nº 24, de 1975, acarreta violação ao art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, que determina caber à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS serão concedidos e revogados.

Essa situação vem gerando grande insegurança jurídica não apenas para os entes federados, mas, principalmente, para os contribuintes beneficiados pelos incentivos do ICMS, que se veem na iminência de serem cobrados pelos créditos tributários resultantes da invalidação, pelo STF, das normas de concessão das benesses fiscais.¹

O art. 1.º da LC 160/2017 autoriza que estados e o Distrito Federal deliberem por convênio sobre (i) a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de isenções e benefícios fiscais concedidos em desacordo com o art. 155-§2.º-XII-g da Constituição e (ii) a reinstituição desses benefícios fiscais que ainda se encontrem em vigor. O convênio deverá ser aprovado por 2/3 das unidades federadas e 1/3 das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do país (art. 2.º). O art. 3.º estipula como condições (i) a publicação nos diários oficiais da relação de todos os atos normativos relativos aos benefícios fiscais e (ii) efetuar o registro e o depósito, da documentação comprobatória correspondente a esses atos.

O art. 3.º-§2.º autoriza a prorrogação dos benefícios concedidos por até quinze anos, contados da publicação do convênio previsto no art. 1.º. O art. 3.º-§7º permite a extensão da outorga de benefícios a outros contribuintes estabelecidos no território da respectiva unidade federada e o art. 3.º-§8.º consente que os entes adotem os benefícios aprovados por outro ente da mesma região. O art. 4.º afastou as exigências do art. 14 da LC 101/2000, que impõe restrições à renúncia de receita, e o art. 5.º retira as sanções do art. 8.º da LC 24/1975, retroativamente à data original da outorga do benefício fiscal.

O Convênio ICMS 190/2017 celebrado pelos estados e Distrito Federal regulamentou a LC 160/2017. A cláusula oitava autorizou a remissão e a anistia dos créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, decorrentes dos benefícios fiscais aprovados por lei estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com as normas constitucionais. O inciso I do parágrafo 1.º da cláusula oitava aplica a remissão e a anistia inclusive para benefícios desconstituídos por decisão judicial. A cláusula nona define que a reinstituição ocorrerá por meio de legislação estadual ou distrital publicada nos respectivos diários oficiais, decorrentes de atos normativos editados pela respectiva unidade federada, publicados até 8 de agosto de 2017, e que ainda se encontrem em vigor.

Desse conjunto normativo, é possível extrair que os benefícios fiscais concedidos, até 8 de agosto de 2017, sem observância de prévio convênio do CONFAZ aprovado

¹ Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/116962>> Acesso em: 20/2/2019.

por unanimidade poderão continuar a produzir efeitos mediante a publicação de novas leis estaduais ou distritais (com o mesmo conteúdo das originais, que padeciam de inconstitucionalidade), agora não mais submetidas à aprovação de todos, mas apenas ao quórum previsto no art. 2.º-I e II da LC 160/2017. Dessa forma, aparentemente, estaria suprido o vício de inconstitucionalidade, por descumprimento do art. 155-§2.º-XII-g, uma vez que as novas leis estariam cumprindo a forma de deliberação definida na nova lei complementar.

Embora as normas atacadas não convalidem expressamente os benefícios fiscais concedidos em desacordo com a Constituição, os efeitos decorrentes de sua aplicação equivalem à ratificação de normas inconstitucionais. Isso porque a legislação garante a remissão e a anistia de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de benefícios fiscais instituídos em desacordo com os ditames constitucionais, ou seja, retroage, para assegurar os efeitos de normas inconstitucionais. Por outro lado, a reinstituição dos benefícios fiscais ocorrerá pela nova publicação, por meio de legislação estadual ou distrital, dos atos normativos concessivos de benefícios fiscais em descompasso com a Constituição. Assegura-se, assim, a operação de efeitos prospectivos à legislação inconstitucional em sua origem.

Em outras palavras, a reinstituição de benefícios fiscais, por meio da reedição de leis inconstitucionais em sua origem, somada à remissão e à anistia de créditos tributários, corresponde à convalidação de leis inconstitucionais.

A controvérsia envolve, portanto, a possibilidade de convalidação por lei complementar nacional e convênio do CONFAZ de benefícios fiscais de ICMS concedidos por leis estaduais e distritais em desconformidade com o art. 155-§2.º-XII-g da Constituição e a LC 24/1975.² Nessa toada, cabe verificar se é legítima a confirmação de leis inconstitucionais por legislação posteriormente aprovada.

De acordo com a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal, é inconstitucional lei estadual que outorgue benefícios fiscais sem **prévia** deliberação dos

² Está submetida à análise do Supremo Tribunal Federal, por meio do RE 851.421/DF, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, a seguinte tese de repercussão geral: “Possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade da 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”.

estados e do Distrito Federal. Padecendo de inconstitucionalidade, o ato é, em regra, nulo.³ O benefício fiscal concedido por lei inconstitucional nasce com esse vício, de maneira que não deve produzir efeitos e, portanto, não é capaz de desonerar o contribuinte.

A superveniência da LC 160/2017 e do Convênio 190/2017 não possui a aptidão para constitucionalizar os benefícios fiscais instituídos em descompasso com a Constituição. Ressalte-se que o STF sequer admite a convalidação superveniente de legislação por emenda constitucional.⁴

Conforme pontuou o Ministro Roberto Barroso, no julgamento do ARE 683.849, “[a] jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não admite o fenômeno da constitucionalidade superveniente. Por essa razão, o referido ato normativo, que nasceu inconstitucional, deve ser considerado nulo perante a norma constitucional que vigorava à época de sua edição.”

Ora, se não é possível a convalidação de lei inconstitucional por atuação do poder constituinte derivado, é igualmente ilegítima a confirmação de atos normativos inconstitucionais pelo Legislativo, no exercício de sua função típica de produção de leis. Entendimento diverso vulneraria o princípio da supremacia da Constituição e a estabilidade do sistema jurídico pátrio.

A propósito, são relevantes as palavras do Ministro Celso de Mello, no voto proferido no julgamento do RE 346.084/PR, no qual foi apreciado se a Emenda Constitucional 20/1998, que alterou a redação do art. 195, poderia convalidar o art. 3.º-§1.º da Lei 9.718/1998, que ampliou o conceito de receita bruta para fins de incidência de contribuições sociais:

É preciso enfatizar, Senhora Presidente, tal como assinali em passagem precedente de meu voto, que a superveniência de emenda à Constituição não tem, nem pode ter, o condão de convalidar a legislação comum anterior, até então incompatível com o modelo positivado no texto da Carta Política.

3 O Ministro Gilmar Mendes, em obra doutrinária, reconhece que a concepção unitária de inconstitucionalidade tem sofrido relativização na jurisdição constitucional de diversos países. Entretanto, adverte que “a ausência de sanção retira o conteúdo obrigatório da Constituição, convertendo o conceito de inconstitucionalidade em simples manifestação de censura ou crítica”. MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1.113.

4 A título exemplificativo, confirmam-se os seguintes julgados: RE 490.676 AgR/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJ 24/11/2010; ADI 2.158/PR, Rel. Min. Dias Toffoli, DJ 15/12/2010; RE 390.840/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15/8/2006; AI 661.401 AgR/SP, Rel. Min. Roberto Barroso, DJ 13/3/2015.

Sabemos que a supremacia da ordem constitucional traduz princípio essencial que deriva, em nosso sistema de direito positivo, do caráter eminentemente rígido de que se revestem as normas inscritas no estatuto fundamental.

Nesse contexto, em que a autoridade normativa da Constituição assume decisivo poder de ordenação e de conformação da atividade estatal – que nela passa a ter o fundamento de sua própria existência, validade e eficácia –, nenhum ato de Governo (Legislativo, Executivo e Judiciário) poderá contrariar-lhe os princípios ou transgredir-lhe os preceitos, sob pena de o comportamento dos órgãos do Estado incidir em absoluta desvalia jurídica.

[...]

A defesa da Constituição não se expõe, nem deve submeter-se, a qualquer juízo de oportunidade ou de conveniência, muito menos a avaliações discricionárias fundadas em razões de pragmatismo governamental. A relação do Poder e de seus agentes, com a Constituição, há de ser, necessariamente, Senhora Presidente, uma relação de respeito. (RE 346.084/PR, Rel. Min Ilmar Galvão, Rel. p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, DJ 1/9/2006)

Dessa forma, a tentativa de mitigar os efeitos da guerra fiscal por meio da convalidação de benefícios fiscais concedidos inconstitucionalmente em sua origem não encontra apoio na Constituição e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Conquanto a convalidação não tenha sido realizada de maneira expressa, mas por meio da remissão de créditos e da reinstituição de benefícios por novas leis, os efeitos perpetrados pela legislação impugnada equivalem à ratificação de normas inconstitucionais, com burla à Constituição e ao entendimento consolidado do STF a respeito do tema.

Nas palavras do Min. Celso de Mello, “*o inaceitável desprezo pela Constituição não pode converter-se em prática governamental consentida. Ao menos, enquanto houver um Poder Judiciário independente e consciente de sua alta responsabilidade política, social e jurídico-institucional*” (RE 346.084/PR, Rel. Min Ilmar Galvão, Rel. p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, DJ 1/9/2006).

Ainda que não se entenda que a legislação questionada convalide benefícios fiscais inconstitucionais, o quórum definido pelo art. 2.º-I e II da LC 160/2017 (2/3 das unidades federadas e 1/3 das unidades federadas integrantes de cada uma das regiões do país), utilizado para a aprovação do Convênio ICMS 190/2017, não encontra amparo no art. 155-§2.º-XII-g da Constituição.

O dispositivo constitucional mencionado estabelece que caberá à lei complementar “*regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*”. O objetivo da

norma é evitar a chamada “guerra fiscal”, que resulta da concessão unilateral de benefícios pelos entes federados com a finalidade de atrair investimentos da iniciativa privada.⁵

Embora a norma constitucional não tenha expressamente estipulado que a decisão deva ser tomada unanimemente, essa é a interpretação que se coaduna com a sua finalidade e com o restante da Carta Constitucional. Isso porque a forma federativa, com a união indissolúvel dos estados e Municípios e do Distrito Federal, é norma fundamental da ordem constitucional (art. 1.º), consignada inclusive como cláusula pétrea (art. 60-§4.º-I). A concorrência e a competitividade desleais entre os entes federados devem ser neutralizadas pelas normas constitucionais. Assim, o art. 155-§2.º-XII-g, ao dispor sobre a deliberação para concessão de benefícios fiscais, exige que todos os estados e o Distrito Federal concordem com a medida. Entendimento diverso geraria prejuízo aos entes discordantes, o que afronta diretamente o pacto federativo.

A competência tributária é outorgada pela Constituição aos estados e ao Distrito Federal, de forma que a instituição de tributos e a concessão de benefícios devem ser realizadas dentro do quadro constitucional delineado. Nessa linha, na medida em que a Constituição condicionou a desoneração do contribuinte de ICMS à deliberação dos estados e do Distrito Federal, como norma de proteção ao pacto federativo, a discordância de um ente quanto ao tema é suficiente para barrar a concessão de benefício fiscal.

Veja-se, a propósito, o entendimento de Roque Antonio Carrazza:

O art. 155, §2.º, XII, “g”, da CF, ao estabelecer que, em matéria de ICMS, cabe à lei complementar “regular a forma como, mediante, deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados”, excepcionou a regra geral que assegura a cada pessoa política competente para criar o tributo a aptidão jurídica para, unilateralmente, conceder a isenção tributária.

Ficando com a ideia central, as isenções, no caso do ICMS, só podem ser concedidas pelos Estados e pelo Distrito Federal, em conjunto e por unanimidade.

A Lei Complementar 24/1975 simplesmente atendeu aos comandos constitucionais, disciplinando, com riqueza de detalhes, o exercício da competência para conceder ou revogar isenções, inventivos ou benefícios fiscais, em matéria de ICMS.⁶

O art. 4.º da LC 160/2017 afasta a incidência das restrições decorrentes da aplicação do art. 14 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), o

5 Está sob análise do Supremo Tribunal Federal a ADPF 198/DF, que discute a constitucionalidade dos arts. 2.º-§2.º e 4.º da Lei Complementar 24/1975, que determina que a concessão de benefícios dependerá de decisão unânime dos Estados representados.

6 CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 623.

qual exige que a concessão ou a ampliação de benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita seja acompanhada da estimativa do impacto orçamentário-financeiro.

Ocorre que a exigência da estimativa do impacto financeiro e orçamentário foi elevada ao *status* de norma constitucional com o advento da Emenda Constitucional 95/2016, que instituiu o novo regime fiscal. O art. 113 do ADCT, incluído por essa emenda, estipula que “*a proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.*”

Tal exigência tem por finalidade dotar o processo legislativo de instrumentos voltados ao controle do equilíbrio das contas públicas, com especial ênfase na análise do impacto financeiro de inovações normativas.⁷ Ao prever a obrigatoriedade de quantificação dos impactos fiscais de proposições legislativas, a EC 95/2016 prestigia a transparência e a responsabilidade fiscal no campo do processo político decisório.

A convalidação de diversos benefícios fiscais de ICMS sem a elaboração de estudo sobre as suas repercussões financeiras e orçamentárias resulta afronta direta à norma constitucional e em desrespeito ao princípio da responsabilidade fiscal, **igualmente considerado cláusula pétrea**. A propósito, esclareceu o Ministro Roberto Barroso:

A responsabilidade fiscal é fundamento das economias saudáveis, e não tem ideologia. Desrespeitá-la significa predeterminar o futuro com déficits, inflação, juros altos, desemprego e todas as consequências negativas que advêm. A democracia, a separação de Poderes e a proteção dos direitos fundamentais decorrem de escolhas orçamentárias transparentes e adequadamente justificadas, e não da realização de gastos superiores às possibilidades do Erário, que comprometam o futuro e cujos ônus recaem sobre as novas gerações (MS 34.474-MC, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe 3.11.2016).

7 Segundo entendimento da Consultoria de Orçamentos e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados, a norma do art. 113 do ADCT/1988, além de constitucionalizar previsão semelhante contida no art. 14 da LRF, é mais abrangente do que esta, uma vez que “a necessidade de estimativa imposta pelo novo regime é de alcance mais amplo, pois as renúncias de receitas a serem estimativas não se restringem às de natureza tributária (art. 14 da LRF) e as despesas obrigatórias não se limitam às de caráter continuado oriundas de leis ou atos normativos (art. 17 da LRF), cabendo frisar que, no novo regime, as despesas obrigatórias derivadas de propostas de emendas à constituição também devem ser objeto de estimativa de impacto orçamentário e conferir as ações sobre o regime fiscal financeiro. Por outro lado, no novo regime há apenas exigência de “estimativa” de impacto, ao passo que, na LRF, exige-se não apenas as estimativas de impacto como também, simultaneamente, a indicação de medidas de ‘compensação’”. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2017/ET11_2017.pdf>. Acesso em: 27 set. 2018.

Por fim, o requerente alega que a legislação questionada estaria “*eliminando o diferencial atrativo que a Constituição Federal preservou em favor da ZFM*”. A Zona Franca de Manaus está submetida a política tributária diferenciada, que abrange benefícios fiscais relativos a impostos federais e estaduais. Segundo informações disponíveis no sítio eletrônico da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, além de outras vantagens oferecidas pelo Governo Federal, a ZFM é privilegiada com benefícios relativos a Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, PIS/PASEP, COFINS e ICMS.⁸

Dessa forma, não prospera a alegação de que a LC 160/2017 e o Convênio ICMS 190/2017 conferem aos demais estados idêntico tratamento tributário da ZFM. É certo que a concessão de benefícios fiscais pelos demais estados da Federação deve repercutir sobre a ZFM. Contudo, não é possível concluir que as normas impugnadas esvaziam os benefícios da ZFM, uma vez que se referem a apenas um dos impostos inseridos no regime tributário especial.

O fato de o art. 40 do ADCT assegurar incentivos fiscais à ZFM, não afasta a possibilidade de os estados e o Distrito Federal, no exercício de sua competência tributária outorgada pela Constituição, elaborem normas concessivas de benefício fiscal. Não se recomenda fazer leitura isolada do parâmetro constitucional apontado, pois as normas constitucionais devem ser interpretadas sistematicamente. Ora, se a própria Constituição, no art. 155-§2.º-XII-g, determina que lei complementar regulamentará a forma como serão concedidos e revogados benefícios fiscais, há de se deduzir que os entes federados podem deliberar a esse respeito. Assim, o fato de a Constituição reservar à ZFM tratamento fiscal mais benéfico não afasta a possibilidade de que as unidades federadas celebrem convênio sobre benefício fiscal de ICMS, desde que respeitadas as demais normas constitucionais.

⁸ Disponível em: <http://www.suframa.gov.br/zfm_incentivos.cfm>. Acesso em: 22/2/2019.

III

Ante o exposto, a Procuradora-Geral da República manifesta-se pela procedência do pedido.

Brasília, 26 de fevereiro de 2019.


Raquel Elias Ferreira Dodge
Procuradora-Geral da República

ccc