

REVISTA DE
DIREITO TRIBUTÁRIO
CONTEMPORÂNEO
RDTC

ANO 2 • 6 • MAIO-JUNHO • 2017

COORDENAÇÃO:
PAULO DE BARROS CARVALHO



THOMSON REUTERS
REVISTA DOS
TRIBUNAIS™

DA IMPOSSIBILIDADE DE CONDICIONAR-SE A MANUTENÇÃO DE INCENTIVOS FISCAIS (ICMS) À DESTINAÇÃO DE PERCENTUAL PARA O FUNDO DE EQUILÍBRIO FISCAL

*THE IMPOSSIBILITY TO MAINTAIN THE MAINTENANCE OF TAX INCENTIVES (ICMS) TO THE
ALLOCATION OF PERCENTAGE TO THE FISCAL BALANCE FUND*

CLÁUDIO TESSARI

Mestre em Direito pelo Centro Universitário Ritter dos Reis – UniRitter Laureate International Universities. Pós-graduado em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC-RS. Professor livre-docente dos cursos de: Pós-graduação em Direito Tributário do Centro Universitário Ritter dos Reis – UniRitter Laureate International Universities; Pós-graduação em Direito Tributário da PUC-RS-IET; Pós-graduação da Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia da PUC-RS; Pós-graduação em Direito de Família e Sucessões da PUC-RS; Pós-graduação em Direito e Gestão Tributária da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos; Pós-graduação em Direito de Família Contemporâneo e Mediação da Faculdade de Desenvolvimento do Estado do Rio Grande do Sul – FADERGS; Pós-graduação em Direito de Família e MBA em Direito de Empresa com ênfase em Direito Tributário do Instituto de Desenvolvimento Cultural – IDC. Sócio do Instituto de Estudos Tributários – IET. Sócio da Bernardon, Gerent & Tessari Advogados Tributaristas Associados S.S. Advogado Tributarista em Porto Alegre/RS.
tessari@bgt.adv.br

JULIANA MINCARONE SANGUINETTI

Pós-graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Pós-graduanda em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC-RS. Técnica em Contabilidade pelo Instituto Federal do Rio Grande do Sul – IFRS. Advogada Tributarista em Porto Alegre/RS.
ju.sanguinetti@gmail.com

ÁREAS DO DIREITO: Tributário; Comercial/Empresarial

RESUMO: O Convênio ICMS 42/2016, que já vem sendo regulamentado pelos Estados brasileiros, apresenta flagrantes ilegalidades e inconstitucionalidades, entre elas, talvez a mais grave, legitimar a criação de espécie de "tributo acessório"

ABSTRACT: ICMS Agreement 42/2016, which has already been regulated by some Brazilian Federative States, presents flagrant illegalities and unconstitutionality, among them, perhaps the most serious, legitimize the creation of a kind

NO qual se verifica que a hipótese de incidência é o gozo de benefício ou incentivo fiscal concedido pelo Estado, sendo que o sujeito passivo é o Contribuinte beneficiado e, por sua vez, a base de cálculo é o próprio benefício concedido pelo Estado ou Distrito Federal, e a alíquota, o percentual de, no mínimo, 10% (dez por cento), a ser arbitrado livremente por cada Ente Federativo. Contudo, os Estados não possuem competência para legislar acerca de nova fonte de custeio no âmbito de incidência do ICMS, diferente dos contornos já previamente estabelecidos pela Constituição Federal; sem extrapolar sua hipótese de incidência adstrita às operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

PALAVRAS-CHAVE: Convênio ICMS 42/2016 – Fundo de Equilíbrio Fiscal – Base de cálculo: próprio benefício concedido – Vedação à vinculação de receita de impostos a órgãos, fundo ou despesa.

OF "accessory tax" in which it is verified that the hypothesis of incidence is the enjoyment of tax benefit or incentive granted by the State, and the taxable person is the taxpayer benefited and, in turn, the calculation basis is the own benefit granted by the State or Federal District, and the rate, the percentage of at least 10% (ten percent), to be freely arbitrated by each Federative State. However, the States does not have jurisdiction to legislate on a new source of cost in the scope of ICMS, different from the contours previously established by the Federal Constitution, without extrapolating their hypothesis of incidence attached to the operations related to the movement of goods and services of interstate and inter-municipal transportation services and communication.

KEYWORDS: ICMS Agreement 42/2016 – Fiscal Equilibrium Fund – Basis of calculation: own benefit granted – Fence to the linking of tax revenue to organs, fund or expense.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Análise da legislação de regência – Convênio ICMS 42/2016. 3. Análise da legislação dos estados que regulamentaram o convênio. 3.1. Lei 7.428/2016 e Decreto 45.810 do Estado do Rio de Janeiro. 3.2. Lei 16.097/2016 e Decreto 32.013 do Estado do Ceará. 3.3. Lei 15.865/2016 do Estado de Pernambuco. 3.4. Lei 13.564/2016 e Decreto 16.970/2016 do Estado da Bahia. 3.5. Lei 19.261/2016 do Estado de Goiás. 3.6. Lei 7.835/2016 do Estado de Alagoas. 4. Das ilegalidades e inconstitucionalidades do convênio ICMS 42/2016 e das legislações estaduais regulamentadoras. 4.1. Da violação aos princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerrada em matéria tributária. 4.2. Da expressa vedação à vinculação de receita proveniente dos impostos a órgãos, fundo ou despesa e do dever de destinação de 25% da receita do ICMS aos Municípios. 4.3. Da violação aos princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária. 4.4. Da violação aos princípios constitucionais da segurança jurídica, do ato jurídico perfeito e do direito adquirido. 5. Conclusão. 6. Bibliografia.

1. INTRODUÇÃO

O Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), na busca de saídas para a “guerra fiscal” entre os Estados brasileiros, em um contexto de grave crise econômica que leva ao aumento da ânsia arrecadatória, publicou o Convênio ICMS 42¹, de 03.05.2016, que autoriza os Estados e o Distrito Federal a

1. CONFAZ. Convênio ICMS 42/2016. Disponível em: [www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/cv042_16]. Acesso em: 06.11.2016.

TESSARI, Cláudio; SANGUINETTI, Juliana Mincarone. Da impossibilidade de condicionar-se a manutenção de incentivos fiscais (ICMS) à destinação de percentual para o fundo de equilíbrio fiscal. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 6. ano 2. p. 175-208. São Paulo: Ed. RT, maio-jun. 2017.

condicionarem os contribuintes, à fruição de benefícios e incentivos fiscais no âmbito do ICMS, ao depósito mensal de, ao menos, 10% do valor do benefício obtido, em um Fundo de Equilíbrio Fiscal.

Alternativamente à realização de depósito, as unidades fazendárias da Federação poderão optar pela redução de, no mínimo, 10% do respectivo incentivo ou benefício concedido. A medida alcança incentivos e benefícios fiscais, financeiros-fiscais e financeiros, inclusive regimes especiais de apuração que resultem em redução do valor do ICMS a ser pago, concedidos ou que vierem a ser concedidos.

Diversos Estados brasileiros já regulamentaram o referido Convênio e instituíram o Fundo de Equilíbrio Fiscal. Todavia, tanto a legislação de regência, quanto sua regulamentação no âmbito dos Estados, apresentam vícios insanáveis de ilegalidade e inconstitucionalidade que as tornam nulas de pleno direito.

2. ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA – CONVÊNIO ICMS 42/2016

Com o objetivo de trazer equilíbrio às receitas estaduais, o CONFAZ publicou o Convênio ICMS 42/2016, autorizando os Estados e o Distrito Federal a condicionar a fruição de incentivos ou benefícios fiscais ao depósito de, no mínimo, 10% (dez por cento) do respectivo benefício ao Fundo de Equilíbrio Fiscal, criado pelos Estados com a finalidade de manutenção das finanças públicas.

O referido Convênio revoga o Convênio ICMS 31/2016, o qual já autorizava o condicionamento do depósito à fruição dos benefícios e incentivos fiscais, para autorizar também, alternativamente ao depósito, a redução do benefício ou incentivo fiscal concedido ou a ser concedido, no mesmo percentual.

Nesse contexto, o preâmbulo da legislação de regência autoriza “os Estados e o Distrito Federal a criar condição para a fruição de incentivos e benefícios no âmbito do ICMS ou reduzir o seu montante”². Por sua vez, as cláusulas primeira e segunda³ assim dispõem (grifou-se):

“Cláusula primeira. Ficam os estados e o Distrito Federal autorizados a, relativamente aos incentivos e benefícios fiscais, financeiro-fiscais ou financeiros, inclusive os decorrentes de regimes especiais de apuração, que resultem em redução do valor ICMS a ser pago, inclusive os que ainda vierem a ser concedidos:

2. CONFAZ. Convênio ICMS 42/2016. Disponível em: [www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/cv042_16]. Acesso em: 06.11.2016.

3. *Idem*.

I – condicionar a sua fruição a que as empresas beneficiárias depositem no fundo de que trata a cláusula segunda o montante equivalente a, no mínimo, dez por cento do respectivo incentivo ou benefício; ou

II – reduzir o seu montante em, no mínimo, dez por cento do respectivo incentivo ou benefício.

§ 1º O descumprimento, pelo beneficiário, do disposto nos incisos I e II do *caput* por 3 (três) meses, consecutivos ou não, resultará na perda definitiva do respectivo incentivo ou benefício.

§ 2º O montante de que trata o inciso I do *caput* será calculado mensalmente e depositado na data fixada na legislação estadual ou distrital.”

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

Portanto, a partir da publicação do Convênio ICMS 42/2016, para que os contribuintes façam jus a incentivos e benefícios fiscais no âmbito do ICMS, tanto para programas em andamento, quanto para aqueles a serem instituídos, poderá o Estado concedente, ou Distrito Federal, que regulamentar o referido Convênio, exigir do contribuinte o depósito mensal de, no mínimo, 10% (dez por cento) da redução do tributo alcançada, sob pena de, em caso de descumprimento da exigência por três meses, consecutivos ou não, sofrer a perda do incentivo.

De acordo com a cláusula segunda acima transcrita, a referida norma exige regulamentação pelos Estados e Distrito Federal que, para sua implementação, deverão criar seus respectivos Fundos de Equilíbrio Fiscal a fim de viabilizar a exigência do depósito cujos recursos deverão ser empregados para manutenção das finanças públicas.

Causa sobressaltos aos contribuintes a edição do Convênio em tela, face a um contexto de grave crise econômica do país que, se ao Fisco ocasionou perda de arrecadação, aos contribuintes resultou em perda de capacidade econômica que pode resultar no encerramento das suas atividades e, aí sim, definitivamente, a perda da arrecadação para o ente federativo. Como bem já nos sinalizou o Professor Doutor Rafael Pandolfo: “(...) precisamos de medidas que preservem o já tão fustigado ambiente econômico. (...) Somente o crescimento

econômico trará empregos, aumentará a arrecadação e alavancará maiores investimentos em saúde e educação”⁴.

Contudo, na contramão da implementação de medidas que visem a recuperação do empresariado, que poderiam, inclusive, impactar no incremento da arrecadação de tributos, os Estados vêm levando a efeito a regulamentação do referido Convênio, perpetrando as ilegalidades e inconstitucionalidades da legislação de regência.

3. ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO DOS ESTADOS QUE REGULAMENTARAM O CONVÊNIO

A regulamentação do Convênio ICMS 42/2016 já foi apresentada por diversos Estados da Federação que publicaram as respectivas Leis Estaduais, que aguardam regulamentação por meio de Decretos, os quais também já foram apresentados por alguns poucos Estados. Portanto, aqueles que já regulamentaram o referido Convênio, já instituíram o Fundo de Equilíbrio Fiscal (FEEF) e determinaram o depósito do valor relativo ao percentual incidente sobre os benefícios e incentivos fiscais concedidos, introduzindo a norma autorizativa pelo CONFAZ. Por pertinente ao tema, passa-se à análise das legislações regulamentadoras já publicadas.

3.1. Lei 7.428/2016 e Decreto 45.810 do Estado do Rio de Janeiro

O Estado do Rio de Janeiro, por meio da Lei 7.428/2016⁵, regulamentou o Convênio ICMS 42/2016, estabelecendo que, para fruição de benefício ou incentivo fiscal relacionados ao ICMS, os contribuintes deverão comprovar o depósito, em favor do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF), do valor correspondente ao percentual de 10% aplicado sobre o montante da diferença entre o valor do imposto calculado com e sem utilização de benefício ou incentivo fiscal.

A referida Lei Estadual, em seu artigo 1º, instituiu o FEEF, de caráter temporário, pelo prazo de 2 (dois) anos; no artigo 2º, fixou o percentual de 10%

4. PANDOLFO, Rafael. Deixem o empresário trabalhar. *Revista de Bens e Serviços* n. 137, setembro 2016; *Revista da Federação do Comércio de Bens e Serviços do Estado do Rio Grande do Sul*; p. 48.

5. RIO DE JANEIRO (Estado). Lei 7.428/2016. Assembleia Legislativa do Rio de Janeiro. Disponível em: [www2.alerj.rj.gov.br]. Acesso em: 12.11.2016.

(dez por cento) do montante relativo ao incentivo já concedido ou que vier a ser concedido para depósito; no artigo 4º, condicionou o alcance da determinação à definição, por Decreto do Poder Executivo, daqueles incentivos ou benefícios que serão alcançados pela norma.

Alternativamente às condicionantes impostas pela referida Lei, os contribuintes poderão usufruir integralmente do benefício ou incentivo concedido, caso sua arrecadação no trimestre do ano corrente, comparado com o mesmo trimestre do ano anterior, tenha sido incrementada, em termos nominais, em patamar superior ao montante que seria depositado no FEEF, conforme disposição contida no artigo 3º, *caput*, e parágrafo 1º, da Lei 7.428/2016 do Estado do Rio de Janeiro.

Por sua vez, o artigo 6º previu que os recursos depositados no FEEF serão destinados ao equilíbrio fiscal do Tesouro do Estado, condicionado ao adimplemento integral da folha de pagamento dos servidores públicos estaduais, o que, se não atendido, avocará estes valores para esse fim. Já o § 1º, do artigo 7º, previu a regulamentação, pelo Poder Executivo, da aplicação dos recursos na área da saúde e segurança pública.

Por fim, o artigo 14 da legislação em análise expressamente excluiu do alcance da Lei os contribuintes beneficiados pelas Leis 1.954/1992, 4.173/2003, 4.892/2006, 6.331/2012, 6.648/2013, 6.868/2014 e 6.821/2014; pelos Decretos 32.161/2002, 36.453/2004, 38.938/2006, 43.608/2012 e 44.498/2013; pelo setor sucroalcooleiro; pelos benefícios ou incentivos fiscais que alcancem material escolar e medicamentos básicos; bem como por aqueles concedidos a micro e pequenas empresas. A justificativa do Estado para publicação da Lei foi apresentada por meio da Mensagem 20/2016⁶, que atribuiu a necessidade dos depósitos à queda da arrecadação e das receitas provenientes dos *royalties* do petróleo e das participações especiais relacionadas com a extração de petróleo e gás natural, além de outros fatores exógenos ao controle da administração estadual, tais como decisões judiciais desfavoráveis e alterações nas estratégias tributárias de setores econômicos com forte influência na arrecadação.

A referida Lei Estadual foi parcialmente regulamentada por meio do Decreto Estadual 45.810⁷, publicado em 04.11.2016, restrito aos artigos 2º, 3º, 5º, 12, 14 e 15 da Lei 7.428/2016, pois, conforme se depreende do parágrafo

6. RIO DE JANEIRO (Estado). Projeto de Lei 2008/2016. Assembleia Legislativa do Rio de Janeiro. Disponível em: [www2.alerj.rj.gov.br]. Acesso em: 12.11.2016.

7. RIO DE JANEIRO (Estado). Decreto 45.810. Governo do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: [www2.alerj.rj.gov.br]. Acesso em: 12.11.2016.

único, do artigo 1º, as matérias previstas nos artigos 6º, 7º, 9º, 10 e 11, nos incisos II, III e IV do art. 4º e no inciso II do art. 8º, da referida Lei, serão regulamentadas por Decreto específico.

O mencionado Decreto traz expressamente os benefícios e incentivos fiscais e financeiros abrangidos pelas disposições da Lei 7.428/2016, a qual deverá ser aplicada tanto para aqueles que já estão usufruindo, quanto para as empresas que posteriormente aderirem.

O artigo 5º disciplinou que o depósito dos valores deverá ser realizado pelo período de 23 meses (de setembro de 2016 a julho de 2018), sendo que a apuração dos valores deverá ser efetuada a partir do cálculo da diferença entre o ICMS devido com a utilização dos benefícios fiscais, do que seria devido no regime normal de apuração, sem qualquer benefício. Sobre essa diferença, deve ser calculado o percentual de 10% (dez por cento) para fins de depósito no FEEF. O não pagamento da integralidade dos valores relativos ao referido depósito implica na incidência de multa de mora e outros acréscimos.

De acordo com o artigo 7º, o descumprimento da determinação imposta resultará na perda dos benefícios ou incentivos fiscais, independentemente de despacho da autoridade administrativa ou alteração do ato normativo concessivo.

3.2. Lei 16.097/2016 e Decreto 32.013 do Estado do Ceará

No Estado do Ceará, a regulamentação do Convênio ICMS 42/2016 adveio com a publicação da Lei 16.097⁸, em 29.07.2016, regulamentada, posteriormente, pelo Decreto 32.013⁹, publicado em 16.08.2016.

A referida Lei instituiu, em seu artigo 1º, o Fundo de Equilíbrio Fiscal – FEEF – com a finalidade de viabilizar a manutenção do equilíbrio das finanças públicas Estado, constituindo receita deste, o percentual correspondente a 10% (dez por cento) do incentivo ou do benefício concedido à empresa contribuinte do ICMS.

Diferentemente dos demais Estados, o Ceará optou por limitar aqueles contribuintes que estão sujeitos ao referido encargo, sendo somente devido por aquelas empresas que desenvolvam atividade industrial cujo faturamento, no

8. CEARÁ (Estado). Lei 16.097/2016. Assembleia Legislativa do Ceará. Governo do Estado do Ceará. Disponível em: [www.al.ce.gov.br]. Acesso em: 25.11.2016.

9. CEARÁ (Estado). Decreto 32.013/2016. Governo do Estado do Ceará. Disponível em: [www.cge.ce.gov.br]. Acesso em: 25.11.2016.

exercício de 2015, tenha sido igual ou superior a R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais) e que desenvolvam atividade comercial cujo faturamento, no exercício de 2015, tenha sido superior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

O cálculo do encargo a ser recolhido no mês leva em consideração o aumento nominal na arrecadação do ICMS, comparativamente ao mesmo mês do exercício financeiro anterior, o qual, se superar o percentual de 10% (dez por cento), dispensa a empresa do pagamento do encargo previsto na legislação. Sendo este inferior, obriga ao pagamento da diferença, e havendo decréscimo na arrecadação, à totalidade do percentual previsto.

A Lei editada pelo Governo entrou em vigor na data da sua publicação e produzirá efeitos por 24 (vinte e quatro) meses, a partir do 1º dia do mês subsequente ao da publicação do decreto que deverá regulamentar as normas.

Por sua vez, o Decreto 32.013/2016, que regulamenta a Lei 16.097/2016, disciplinou a cobrança do encargo de 10% (dez por cento) e discriminou os programas de incentivos e benefícios fiscais que se encontram a ele sujeitos. O artigo 7º, § 3º, previu o recolhimento do percentual ao Fundo de Equilíbrio Fiscal, relativamente aos fatos geradores ocorridos em setembro de 2016, até o último dia do mês de outubro de 2016.

O referido Decreto entrou em vigor na data da sua publicação, em 16.08.2016, produzindo efeitos a partir de 01.09.2016 até 31.08.2018.

3.3. Lei 15.865/2016 do Estado de Pernambuco

O Estado de Pernambuco regulamentou o Convênio ICMS 42/2016, por meio da Lei 15.865/2016¹⁰, posteriormente alterada pela Lei Estadual 18.891/2016, que, da mesma forma que o Estado do Rio de Janeiro, em seu artigo 1º, instituiu o Fundo de Equilíbrio Fiscal (FEFF) e, no inciso I, do artigo 2º, estipulou o depósito no percentual de 10% (dez por cento) sobre o valor do incentivo ou benefício concedido.

Já no parágrafo 1º, do artigo 2º, foi estipulada a prorrogação do prazo de fruição de benefício ou incentivo fiscal da empresa que cumprir a exigência do depósito referido acima, de acordo com o seguinte escalonamento:

10. PERNAMBUCO (Estado). Lei 15.865/2016. Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco. Disponível em: [www.sefaz.pe.gov.br/legislacao/tributaria/documents/legislacao/leis_tributarias/2016/Lei15865_2016.htm]. Acesso em: 06.11.2016.

“I – de 1 (um) a 6 (seis) meses de contribuição: 1 mês de prorrogação; (Lei 15.891/2016 – Efeitos de 01.08.2016 a 31.07.2018);

II – de 7 (sete) a 12 (doze) meses de contribuição: 2 meses de prorrogação; (Lei 15.891/2016 – Efeitos de 01.08.2016 a 31.07.2018);

III – de 13 (treze) a 18 (dezoito) meses de contribuição: 3 meses de prorrogação; e (Lei 15.891/2016 – Efeitos de 01.08.2016 a 31.07.2018);

IV – de 19 (dezenove) a 24 (vinte e quatro) meses de contribuição: 4 meses de prorrogação. (Lei 15.891/2016 – Efeitos de 01.08.2016 a 31.07.2018).”

A Lei pernambucana, diferente do Convênio ICMS 42/2016, previu a perda imediata do benefício ou do incentivo fiscal, em caso de não pagamento da contribuição de 10% (dez por cento) prevista, sem a tolerância dos 3 (três) meses, conforme dispôs o art. 4º da referida Lei. Por fim, autorizou os Contribuintes, em substituição ao depósito, a comprovar o incremento na arrecadação, em valor equivalente ao que seria depositado no FEEF. Neste caso, ainda que não alcançado o mesmo valor, a legislação autoriza o depósito complementar deste.

3.4. *Lei 13.564/2016 e Decreto 16.970/2016 do Estado da Bahia*

O Estado da Bahia, pioneiro da regulamentação do Convênio ICMS 42/2016, publicou a Lei 13.564/2016¹¹, destinando o valor correspondente à 10% (dez por cento) do incentivo ou benefício fiscal concedido, em favor do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, instituído pela Lei 7.988, de 21.12.2001, conforme previu o artigo 1º da referida legislação baiana.

Previu ainda que o Ato do Chefe do Poder Executivo definirá procedimentos para o cálculo e o recolhimento do valor do depósito, podendo restringir a aplicação das condições a determinados benefícios ou programas de incentivo. O artigo 2º regulamentou a perda automática do benefício em caso de não realização do depósito, bem como de perda definitiva se persistir por três meses consecutivos.

A particularidade que merece destaque nesta legislação estadual é que a internalização das normas do Convênio ICMS 42/2016 se deu de forma diversa daquela autorizada pelo CONFAZ, visto que, exigiu que os valores decorrentes do depósito fossem destinados a um fundo de combate e erradicação da

11. BAHIA (Estado). Lei 13.564/2016. Governo do Estado da Bahia. Disponível em: [www.legislabahia.ba.gov.br/index.php?pag=pesqavanc]. Acesso em: 06.11.2016.

pobreza, previsto no artigo 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), e não ao fundo de equilíbrio fiscal, conforme deliberado no Convênio. A regulamentação da referida Lei se deu a partir da publicação do Decreto 16.970¹², em 20.08.2016, que optou por limitar, no seu artigo 1º, o depósito do encargo mensal de 10% (dez por cento) ao Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE –, instituído pela Lei 7.980/2001 e ao programa de créditos presumidos previstos no Decreto 6.734/1997.

Para os beneficiários do programa DESENVOLVE, o cálculo do valor de 10% (dez por cento) será efetuado com base no valor do desconto do ICMS obtido na data da liquidação antecipada da parcela do imposto. Já para aqueles que desfrutam do programa de créditos presumidos, o percentual será calculado sobre a diferença entre o crédito presumido escriturado e o valor dos créditos fiscais renunciados. O referido Decreto entrou em vigor em 01.09.2016, produzindo efeitos até 31.12.2018.

3.5. Lei 19.261/2016 do Estado de Goiás

No Estado de Goiás a situação é ainda mais grave, pois desde 2003 já havia sido publicada a Lei 14.469¹³, sem autorização do CONFAZ, que instituiu o Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás – PROTEGE GOIÁS, para fins de combate à fome e erradicação da pobreza. Já naquele ano se exigiu dos Contribuintes o depósito de até 15% (quinze por cento), como condição para fruição de benefícios ou incentivos fiscais, calculado sobre o valor do próprio benefício. Destaque-se que esta legislação permanece parcialmente em vigor no Estado de Goiás.

Também ao arripio do CONFAZ, foi publicada em 13.01.2016 a Lei 19.195¹⁴, que instituiu o Fundo de Equilíbrio Fiscal do Tesouro Estadual – FUNEFTE, com o objetivo de viabilizar a manutenção do equilíbrio das finanças públicas do Estado. Neste, exigiu-se o valor correspondente ao percentual

12. BAHIA (Estado). Decreto 16.970/2016. Governo do Estado da Bahia. Disponível em: [www.sefaz.ba.gov.br/administracao/pdf_saf/decreto_2016_16970.pdf]. Acesso em: 06.11.2016.

13. GOIÁS (Estado). Lei 14.469. Governo do Estado de Goiás. Disponível em: [www.gabinetecivil.goias.gov.br/leis_ordinarias/2003/lei_14469.htm]. Acesso em: 06.11.2016.

14. GOIÁS (Estado). Lei 19.195. Governo do Estado de Goiás. Disponível em: [www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina_leis.php?id=19650]. Acesso em: 06.11.2016.

de até 10% (dez por cento) aplicado sobre o valor do benefício fiscal concedido para sua manutenção.

Posteriormente, foi publicada, em 19.04.2016, a Lei 19.261, que revogou a Lei 19.195/2016 mencionada acima e manteve, ainda que com alterações, a Lei 14.469/2003. Desta nova Lei, importante destacar a previsão contida nos incisos do artigo 9º, nestes termos (grifou-se):

“(…)

II – condicionar a fruição de benefício ou incentivo fiscal, concedido por meio de lei estadual, à contribuição para o Fundo de que trata esta Lei correspondente ao percentual de até 15% (quinze por cento) aplicado sobre o montante da diferença entre o valor do imposto calculado com aplicação da tributação integral e o calculado com utilização de benefício ou incentivo fiscal;

(…)

§ 4º Para fruição dos benefícios previstos na Lei 12.462, de 08.11.1994, e nas alíneas “h” e “j” do inciso II do caput do art. 2º da Lei 13.194, de 26.12.1997, o contribuinte beneficiário deve contribuir financeiramente para o Programa PROTEGE GOIÁS no valor correspondente ao percentual de até 15% (quinze por cento) do montante da diferença entre o valor, do imposto calculado com aplicação da tributação integral e o calculado com utilização de benefício ou incentivo fiscal, conforme definido em ato do Chefe do Poder Executivo.”

Dos termos da legislação transcrita acima, depreende-se a exigência de depósito correspondente ao percentual de 15% (quinze por cento) aplicado sobre o valor do benefício ou incentivo fiscal, a ser destinado ao Programa PROTEGE GOIÁS.

Destaque-se que a legislação citada acima foi publicada também sem autorização do CONFAZ, visto que em data anterior à publicação do Convênio ICMS 42/2016. Contudo, encontra-se em plena vigência no Estado.

Ademais, assim como no caso da Bahia, também em Goiás não houve a destinação da contribuição ao fundo de equilíbrio fiscal, conforme previsto no Convênio ICMS tratado no presente trabalho, mas sim o aproveitamento da já existente contribuição ao Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás – PROTEGE GOIÁS, instituída desde 2003.

3.6. Lei 7.835/2016 do Estado de Alagoas

Por fim, o Estado de Alagoas publicou a Lei 7.835¹⁵, em 17.10.2016, que institui o Fundo de Equilíbrio Fiscal do Estado de Alagoas – FEFAL, objetivando viabilizar a manutenção do equilíbrio das finanças públicas estaduais “e a realização de investimentos na infraestrutura nas áreas industrial, turismo, agropecuária e outros itens necessários ao desenvolvimento econômico do Estado de Alagoas.”

No artigo 2º da referida Lei, o Poder Executivo ficou autorizado a tratar das exceções e/ou exclusões da obrigatoriedade do depósito, nos termos do Convênio ICMS 42/2016, com a finalidade de manter a competitividade industrial do Estado e a isonomia e similaridade com leis vigentes em outros Estados da Federação. Todavia, a Lei dispensa de tal encargo os Contribuintes cujas receitas de saídas, no ano anterior, tenham sido iguais ou inferiores a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), relativamente aos demais estabelecimentos.

O percentual fixado foi de 10% (dez por cento) sobre o próprio benefício concedido e o artigo 4º expressamente refere as normas sobre as quais deverá recair essa obrigatoriedade:

- “I – a Lei Estadual 5.671, de 01.02.1995
- II – o Decreto Estadual 38.394, de 24.05.2000
- III – o Decreto Estadual 38.631, de 22.11.2000
- IV – a Lei Estadual 6.445, de 31.12.2003
- V – o Decreto Estadual 3.005, de 14.12.2005 e
- VI – o Decreto Estadual 20.747, de 26.06.2012.”

Já o parágrafo 1º previu a necessidade do referido depósito mesmo quando concedidos incentivos ou benefícios que importem em redução do valor do ICMS a ser pago, para aqueles autorizados a partir da publicação da Lei e desde que expressamente indicada na respectiva norma concessiva. E o parágrafo 4º, dispôs que para os regimes especiais firmados com empresas comerciais, que trabalham com alíquotas específicas, o resultado obtido para fins de apuração do encargo mensal será tratado em base de cálculo diferenciada, conforme regulamentação.

15. ALAGOAS (Estado). Lei 7.835/2016. Estado de Alagoas. Disponível em: [gcs.sefaz.al.gov.br]. Acesso em: 06.11.2016.

No caso de Alagoas, a referida Lei estipulou prazo de até 24 (vinte e quatro) meses para sua vigência, contados da publicação da sua regulamentação, conforme redação do inciso II, do artigo 6º.

Contudo, tanto o Convênio ICMS 42/2016, legislação de regência que autorizou a instituição do depósito relativo ao percentual incidente sobre os valores dos benefícios e incentivos fiscais concedidos pelos Estados, quanto as normas estaduais que o regulamentaram, foram editados em desconformidade com os princípios previstos na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional, o que acarreta a ilegalidade e inconstitucionalidade das normas, conforme se verificará no tópico que segue.

4. DAS ILEGALIDADES E INCONSTITUCIONALIDADES DO CONVÊNIO ICMS 42/2016 E DAS LEGISLAÇÕES ESTADUAIS REGULAMENTADORAS

Na contramão das dificuldades financeiras enfrentadas pelas empresas, que passam por um período de grave crise econômica, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) editou, em 03.05.2016, o Convênio ICMS 42, por meio do qual os Estados-membros e o Distrito Federal foram autorizados a reduzir em, no mínimo, 10% (dez por cento), todos os incentivos fiscais e financeiros concedidos, inclusive os decorrentes de regimes especiais de apuração, que impliquem redução do ICMS.

Dessa forma, a despeito do Convênio ser o meio adequado para deliberação dos Estados acerca de concessões e/ou revogações de benefícios e incentivos fiscais¹⁶, necessário tecer algumas considerações acerca do Convênio ICMS 42/2016, posto que, ao condicionar, à fruição de incentivos fiscais no âmbito do ICMS, a destinação de percentual – cuja base de cálculo é o próprio incentivo – para o Fundo de Equilíbrio Fiscal, incorre em inconstitucionalidades e ilegalidades que o tornam natimorto, maculando, inclusive, as legislações estaduais que o regulamentam.

4.1. *Da violação aos princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerrada em matéria tributária*

No contexto do presente trabalho, temas como legalidade tributária e estrita tipicidade ganham relevo, em vista de que, se por um lado existe a garantia de que os tributos somente serão criados por meio de lei, certo é que, na atual

16. Art. 1º, da Lei Complementar 24, de 07.01.1975.

conformação política do Estado brasileiro e a nova fase pós-positivista do direito contemporâneo, o centro das atenções passa das regras para os princípios, com conseqüente diminuição da importância da legalidade absoluta¹⁷.

Diante disso, cumpre confrontar as normas em análise com os princípios que regem o sistema tributário pátrio, previstos na Constituição Federal do Brasil.

Com efeito, o que se depreende das normas ora em análise é a instituição de espécie de “tributo acessório”, cuja base de cálculo é o próprio benefício fiscal concedido pelo Estado ou Distrito Federal, no âmbito do ICMS, o qual deverá servir para financiar o *déficit* de receita pública dos Estados e Distrito Federal.

E para assim demonstrar, é ver-se que as cláusulas primeira e segunda do Convênio ICMS 42/2016 expressamente condicionam o direito dos contribuintes, à fruição de benefícios e incentivos fiscais de ICMS, a depositarem em um Fundo de Equilíbrio Fiscal, destinado à manutenção do equilíbrio das finanças públicas, o montante equivalente a, no mínimo, 10% (dez por cento) do respectivo incentivo ou benefício.

Ora, o depósito previsto acima significa a conversão em renda de parte do benefício ou incentivo fiscal concedido pelo Estado ao contribuinte, em favor do próprio Estado concedente, como forma de aumento da arrecadação. Portanto, aquilo que ao contribuinte significava redução da carga tributária, transformou-se também em ônus financeiro direto, constituindo verdadeiro desembolso de recursos (em espécie) em favor do Fisco. Relembre-se que, em muitos casos, a concessão dos benefícios e incentivos fiscais é condicionada ao aporte de recursos, por parte do beneficiado, em investimentos, contratações de novos postos de trabalho, ampliação da estrutura física e, inclusive, aumento da arrecadação. Soma-se a isso, agora, a instituição do depósito por meio do Convênio ICMS 42/2016.

Portanto, o que se verifica a partir da publicação do Convênio ICMS 42/2016, é a pretensão dos Estados e do Distrito Federal de abertura de nova fonte de arrecadação, a partir dos benefícios e incentivos concedidos pela sistemática da incidência não cumulativa do ICMS.

Contudo, no que se refere ao ICMS, a renda dos Estados deve ter origem, apenas e tão somente, na sua arrecadação, não havendo qualquer previsão legal

17. CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. Tipicidade tributária e sua relativização no pós-positivismo jurídico. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 61, p. 11. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, mar.-abr., 2005.

TESSARI, Cláudio; SANGUINETTI, Juliana Mincarone. Da impossibilidade de condicionar-se a manutenção de incentivos fiscais (ICMS) à destinação de percentual para o fundo de equilíbrio fiscal. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, vol. 6, ano 2, p. 175-208. São Paulo: Ed. RT, maio-jun. 2017.

para que se constitua, a partir deste tributo, nova fonte de arrecadação oriunda da conversão em moeda dos benefícios e incentivos concedidos pelos Entes, em favor deles próprios.

Claramente o Convênio ICMS 42/2016 legitimou a criação de espécie de “tributo acessório”, com vistas ao incremento da arrecadação, no qual se verifica que a hipótese de incidência é o gozo de benefício ou incentivo fiscal concedido pelo Estado, sendo que o sujeito passivo é o Contribuinte beneficiado. Por sua vez, a base de cálculo é o próprio benefício concedido pelo Estado ou Distrito Federal, e a alíquota, o percentual de, no mínimo, 10% (dez por cento), a ser arbitrado livremente por cada Ente Federativo.

Todavia, os Estados não possuem competência para legislar acerca de nova fonte de custeio no âmbito de incidência do ICMS, diferente dos contornos já previamente estabelecidos pela Constituição Federal, sem extrapolar sua hipótese de incidência adstrita às operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Tampouco admita-se que poderia se enquadrar em qualquer outra espécie de tributo, haja vista que inexistente previsão na Constituição Federal para sua criação.

Com efeito, não se trata de simples redução dos benefícios e incentivos concedidos, o que estaria dentro do âmbito de competência dos Convênios, mas de verdadeira arrecadação de valores, com a conversão destes em renda direta.

Portanto, a instituição desta nova fonte de receitas para os Estados e para o Distrito Federal, que viram a oportunidade de converter em renda, em seu favor, os benefícios e incentivos fiscais concedidos aos contribuintes, constitui, claramente, espécie de tributo acessório ao ICMS, o qual, contudo, não possui previsão constitucional para sua criação, em ofensa ao princípio basilar da legalidade, corolário do sobreprincípio da segurança jurídica, pilares do Estado Democrático de Direito.

A esse respeito, o princípio da legalidade encontra-se insculpido no artigo 5º, inciso II, da CF/1988, que estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de Lei”. Na esfera tributária, a matéria ganha relevo, pois a Constituição Federal, ao tratar do sistema tributário nacional, reafirmou a necessidade de Lei para criação de tributos, resguardando a preservação da liberdade e da propriedade, ao estabelecer no artigo

150, 1¹⁸, a vedação à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal de cobrar ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

O Código Tributário Nacional também expressamente prevê a reserva legal em matéria tributária, conforme se depreende do disposto no artigo 97 e seus incisos.

Contudo, o princípio da legalidade da tributação não se limita à exigência de uma lei formal como fundamento da tributação, vai além, exigindo que essa lei seja revestida de características especiais. Essa qualificação da lei pode ser designada de “reserva absoluta de lei”, o que faz com que o princípio da legalidade se exprima através do princípio da tipicidade da tributação.¹⁹

Portanto, a reserva de lei formal é absoluta, de forma que o princípio da legalidade assume conteúdo rígido e estreitíssimo, manifestado através de novo princípio contido em sua essência: o da tipicidade da tributação, que haverá de ser observado na criação e aumento de tributo.²⁰

Um dos cânones do direito público e do constitucionalismo moderno é a ideia de *tipicidade*, intimamente ligado ao princípio da legalidade e da segurança jurídica. Assim, pela tipicidade em matéria tributária, tem-se a necessidade de que todos os elementos da norma padrão de incidência tributária estejam descritos na lei²¹.

O princípio da tipicidade remete à noção de tipificação. O direito alemão é que dele tem cuidado com maior profundidade, sob as denominações de *Typizität* e *Typisierung*.²²

18. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...).

19. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17.

20. BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 30.

21. BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 12.

22. TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, n. 5, p. 1, fev.-abr. 2006, Salvador.

A tipicidade, no referido sentido tratado no direito germânico, significa a própria qualidade do tipo, ou seja, o típico, "(...) eine Verbindung von empirischen und normativen element"²³.

Dessa forma, o princípio da tipicidade cerrada constitui uma exteriorização do princípio da legalidade. Neste, somente lei pode exigir ou aumentar tributo; enquanto que naquele, para determinado ato surtir o efeito pretendido, tanto um quanto outro devem estar precisamente descritos nas normas²⁴.

Assim, preconizou-se a reserva absoluta da lei no que tange às prescrições legais, falando-se, assim, em uma tipicidade fechada ou estrita tipicidade.

No âmbito tributário, a norma padrão de incidência tributária deve possuir definição precisa, individualizada e pormenorizada de todos os elementos da incidência, não havendo espaço para conceito abertos.

Esse princípio encontra-se estreitamente relacionado não só ao princípio da segurança jurídica, mas também ao da separação dos poderes, enquanto determina regras para formulação das leis, tendo em vista impedir que a função do Poder Legislativo (a quem a Magna Carta outorgou competência exclusiva para criar e aumentar tributos) possa vir a ser exercida, ainda que indiretamente, pelo Poder Executivo e pelo Judiciário.

Assim, a essência do princípio da tipicidade reside em vedar a inversão de competências, que resultaria na permissão da criação derivada do Direito através de normas de delegação.²⁵

E, no que tange ao objeto do presente trabalho, cumpre referir que o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da CF/1988, prevê que cabe à lei complementar "regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados".

Pois bem, o que cabe à lei complementar é regular o modo como se processarão os convênios, os quais somente estão autorizados a deliberarem acerca da concessão ou revogação de incentivos e benefícios fiscais, mas nunca acerca da criação de uma nova fonte de arrecadação para custeio das despesas públicas.

23. (...) o tipo jurídico estrutural é sempre uma união de elementos empíricos e normativos. PAWLOWSKI, Hans-Martin. *Einführung in die juristische Methodenlehre*. Heidelberg: C.F. Müller, 1996, p. 121.

24. *Ibidem*, p. 11.

25. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 27.

Com efeito, a Constituição Federal, nos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, expressamente proíbe a criação ou majoração de tributos sem lei previamente editada, muito menos através de Convênio, como pretende o Convênio ICMS 42/2016 ora em análise, em atendimento ao princípio da legalidade absoluta, ou estrita legalidade, acima conceituados.

Isso porque, a característica peculiar do nosso sistema constitucional consiste em exigir, na criação e alteração dos tributos, que o Legislativo tenha sua atuação controlada e limitada por meio da sua subordinação à estrutura constitucional de produção legislativa, segundo a qual, os três entes políticos-administrativos devem, primordialmente, submeter-se à observância da Constituição Federal e das leis complementares, as quais oferecem modelos vinculantes, para só então permitir a produção das leis ordinárias que criam ou aumentam tributos.²⁶

Portanto, essa nova fonte de receita dos Estados e Distrito Federal, a partir da conversão em renda de parte dos benefícios e incentivos por eles concedidos, às custas dos contribuintes supostamente beneficiados, sequer poderia ter sido instituída por meio de Convênio, ao qual não foi outorgada competência para instituir meios para aumento de arrecadação.

Tampouco a Constituição Federal do Brasil prevê no artigo 145 essa forma de arrecadação tributária para ingresso de valores nos cofres públicos. Afinal, imposto não poderá ser, haja vista a expressa regra constitucional que veda a vinculação de receitas oriundas dos impostos a determinada despesa; contribuição, que se caracteriza pela vinculação da sua arrecadação a determinadas despesas, também não, dada a absoluta ausência de competência constitucional para a instituição de tributos dessa natureza pelos Estados; taxa tampouco, visto não constituir contraprestação por serviço público ou exercício do poder de polícia; assim como não representa fato gerador do ICMS.

Assim, a tributação do benefício ou incentivo fiscal concedido, tendo como fato gerador o seu gozo, assim como alíquotas e sujeição passiva determinados conforme o Convênio ICMS 42/2016 e as legislações regulamentadoras, constituindo verdadeiro imposto 'acessório', não encontra previsão na Constituição Federal e, portanto, jamais poderia ser criado pelos Estados e pelo Distrito Federal, em clara violação ao princípio da tipicidade cerrada em matéria tributária.

26. OLIVEIRA, YonneDolacio de. *Princípios da legalidade e da tipicidade*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

TESSARI, Cláudio; SANGUINETTI, Juliana Mincarone. Da impossibilidade de condicionar-se a manutenção de incentivos fiscais (ICMS) à destinação de percentual para o fundo de equilíbrio fiscal. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 6. ano 2. p. 175-208. São Paulo: Ed. RT, maio-jun. 2017.

4.2. *Da expressa vedação à vinculação de receita proveniente dos impostos a órgãos, fundo ou despesa e do dever de destinação de 25% da receita do ICMS aos Municípios*

Como regra geral, a Constituição Federal, em seu artigo 167, inciso IV, veda a vinculação das receitas de impostos a qualquer órgão, fundo ou despesa, em vista de que essa receita deverá servir à realização de despesas em geral e não específicas.

De acordo com os termos do artigo acima transcrito, admite-se três exceções à vedação da vinculação da receita dos impostos, quais sejam, da participação dos Municípios nos impostos arrecadados pelos Estados, bem como a participação destes e do Distrito Federal em impostos da União; a vinculação de um percentual das receitas para a manutenção do ensino; e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita.

Todavia, o Convênio ICMS 42/2016 estreou uma modalidade indireta de redução de benefícios e incentivos fiscais, ao determinar que o Contribuinte deposite o valor correspondente a, no mínimo, 10% (dez por cento) do valor do benefício ou incentivo concedido, em um fundo de equilíbrio fiscal, destinado à manutenção do equilíbrio das finanças públicas, constituído com recursos oriundos desse depósito.

Na medida em que se revoga parcialmente um benefício ou incentivo fiscal no âmbito do ICMS, o que se tem, na prática, é a incidência deste tributo, na proporção em que deixou de ser reduzido. Pois, se o depósito incide sobre a própria redução do tributo, o que se está depositando é o próprio tributo, correspondente à parcela em que revogado o benefício.

E, ao determinar a destinação deste depósito a um fundo, em realidade se está afetando parte da receita do ICMS a esse Fundo, incorrendo em flagrante violação ao disposto no inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal, segundo o qual é vedado vincular receita de impostos a “órgão, fundo ou despesa”.

Assim, mesmo que o fundo não esteja ligado a um programa governamental específico, o fato é que o texto constitucional veda expressamente esse tipo de destinação da receita dos impostos, estando o entendimento do STF já há muito pacificado nesse sentido (ARE 665291 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 16.02.2016).

O que se tem, portanto, é que a inconstitucionalidade da vinculação da receita de ICMS a um fundo específico torna a própria redução dos benefícios e incentivos fiscais inconstitucional, posto que intrinsecamente conectadas, conforme entendimento da jurisprudência pacificada no sentido de que “a

destinação específica contamina o próprio acréscimo”²⁷, quando a ela vinculado desde a sua origem.

Em caso semelhante (AgR no RE 419.795/RS), que tratava da majoração da alíquota de ICMS pelo Estado do Rio Grande do Sul acompanhada do repasse integral da diferença arrecadada para o financiamento de programas habitacionais, o STF foi categórico ao afirmar que, como a elevação da alíquota estava atrelada à inconstitucional destinação dos recursos, a exigência fiscal como um todo deveria ser afastada.

Destarte, a destinação de parte da receita do ICMS a um fundo de equilíbrio fiscal fere também o art. 158, IV, da Constituição Federal, que obriga o direcionamento de 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação de ICMS pelo Estado aos Municípios, na medida em que se tratam de valores efetivamente arrecadados pelo Estado.

Destaque-se que, das legislações analisadas no presente trabalho, tão somente a Lei 7.428/2016, publicada pelo Estado do Rio de Janeiro, previu a destinação do percentual de 25% (vinte e cinco por cento) para os Municípios, em cumprimento à Carta Magna, conforme se depreende do artigo 2º, ao referir que “(...) já considerado no aludido percentual a base de cálculo para o repasse constitucional para os Municípios (25%)”, de forma que as legislações dos demais Estados padecem também deste vício de inconstitucionalidade.

Portanto, conclui-se que tanto a previsão legal de destinação dos recursos ao fundo de equilíbrio fiscal, quanto o próprio depósito correspondente ao percentual incidente sobre os benefícios e incentivos fiscais, violam a regra prevista no inciso IV do artigo 167 da CF/1988, sendo, pois, inconstitucionais.

4.3. *Da violação aos princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária*

Conforme já referido nos tópicos acima, o Convênio ICMS 42/2016, bem como as legislações estaduais que o regulamentaram, passaram a exigir do contribuinte, para fruição dos benefícios e incentivos fiscais no âmbito do ICMS, o

27. RE 97.718-0, Tribunal Pleno, relator ministro Soares Muñoz, de 24.03.1983 – Trecho extraído do voto vencedor do ministro Moreira Alves. No mesmo sentido, cita-se os seguintes precedentes do STF: RE 183.906-6, Tribunal Pleno, relator ministro Marco Aurélio, de 18.09.1997; RE 213.739, Tribunal Pleno, relator ministro Marco Aurélio, de 06.05.1998; AgRg no AI 635.243, 2ª Turma, relator ministro Ayres Britto, de 13.09.2011.

depósito mensal de, ao menos, 10% do valor do benefício obtido, em um Fundo de Equilíbrio Fiscal. Alternativamente à realização de depósito, as unidades fazendárias da Federação poderão optar pela redução de, no mínimo, 10% do respectivo incentivo ou benefício concedido.

Daí conclui-se que a redução do benefício ou do incentivo concedido, *a contrario sensu*, representa aumento da carga tributária e, portanto, na prática, majoração de tributo.

Por essa razão, a concessão ou revogação de isenção, reduções de base de cálculo, créditos presumidos ou outras formas de desoneração, por dizerem respeito aos aspectos essenciais dos tipos tributários, seja quanto a sua hipótese de incidência ou quanto à relação jurídica que se instaura com a ocorrência daquela se sujeitam, tanto ao princípio da legalidade, quanto ao princípio da anterioridade.

Pelo princípio da anterioridade tem-se a exigência constitucional de que a lei tributária, para que seja aplicada a determinado fato ou situação, tem que preexistir a sua ocorrência ou configuração e – determina mais a Constituição – preexistir de tal forma que tenha iniciado sua vigência no mínimo no exercício anterior à ocorrência do fato ou da situação sobre o qual se aplicará²⁸. Esse princípio, aliado ao princípio da legalidade (inciso I do art. 150 da CF/1988), encontra previsão expressa no artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, nestes termos:

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

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

III – cobrar tributos:

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

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

Exceções ao princípio da anterioridade encontram-se previstas expressamente no artigo 150, § 1º, da CF/1988, contudo não abrange a situação analisada no presente trabalho.

28. BORGES, José Alfredo. O princípio da anterioridade em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, v. 23-24. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, jan.-jun., 1983.

O Código Tributário Nacional (CTN) também possui previsão relacionada à observância do princípio da anterioridade, conforme assim dispõe o artigo 104:

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

I – que instituem ou majoram tais impostos;

II – que definem novas hipóteses de incidência;

III – que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.”

Repare-se que inclusive o inciso III refere-se diretamente às reduções de isenções concedidas, as quais somente poderiam entrar em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que publicada a legislação de regência.

No âmbito dos convênios, em especial aqueles que revogam benefícios ou incentivos fiscais, existe controvérsias com relação à aplicação, ou não, do princípio da anterioridade. Uma corrente minoritária entende que a concessão de isenção não faz surgir uma obrigação tributária, visto que suspende a eficácia da norma impositiva tributante, de tal forma que sua revogação geraria, imediatamente, a eficácia da lei de incidência.

Contudo, o princípio da anterioridade, conforme já se assinalou, é corolário lógico do princípio da segurança jurídica, tendo por escopo evitar surpresas ao contribuinte com a criação ou majoração de tributos. Para Carraza²⁹, a nova lei entra em vigor, mas fica com sua eficácia suspensa, até o início do próximo exercício financeiro, a partir de quando passará a produzir todos os efeitos.

Portanto, embora no momento em que é revogada uma norma de isenção, haja a restauração da vigência da lei de tributação, esta deve ser suspensa até o exercício seguinte, em homenagem ao princípio da anterioridade. Isso porque, não é possível conceber que alguém que gozava de uma isenção seja compelido a, de pronto, pagar um tributo, sem que se incorra aí em ofensa ao princípio da segurança jurídica.³⁰

Conclui-se, assim, que a redução ou extinção da isenção deve produzir seus efeitos somente no exercício financeiro seguinte, em obediência ao princípio da anterioridade anual.

29. CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 172.

30. Filia-se a essa opinião, a Professora Anna Emília. *Revista de Direito Tributário*, vol. 56. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, abr.-jun. 1991, p. 129.

Tal se deve, pois, ao fato do princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representar um dos direitos fundamentais mais relevantes outorgados pela Constituição Federal ao universo dos contribuintes.

O Supremo Tribunal Federal (STF) já enfrentou questão muito similar a posta no presente trabalho, entendendo que o afastamento da aplicação de decretos estaduais que teriam reduzido benefício fiscal – norma que diminui a base de cálculo do ICMS – implica, conseqüentemente, em aumento indireto de tributos. Vale dizer que a redução de benefício ou incentivo fiscal, como pretende o Convênio ICMS 42/2016 e as legislações que o regulamentam, equipara-se a aumento indireto de tributo, avocando-se o princípio da anterioridade tributária, em homenagem ao conteúdo teleológico da garantia que proíbe os aumentos súbitos de encargo fiscal e privilegia o planejamento.

Ao julgar a ADInMC/DC 2.325³¹ a Suprema Corte reconheceu que a revogação e a redução de benefício fiscal implicam em pagamento a maior de tributo, se sujeitando ao princípio da anterioridade, pois acabam assumindo o efeito de instituição ou majoração de tributo.³²

Assim, na visão do STF, tanto o aumento de alíquota, quanto a redução de benefício fiscal, apontariam para o mesmo resultado, qual seja, o agravamento do encargo, estiolando a segurança jurídica e a garantia da certeza do Direito.

Igualmente preocupante é a verificação de que normas em análise também violam frontalmente o princípio da irretroatividade da lei tributária, que repousa na regra expressa pelo já mencionado artigo 5º, XXXVI, da CF/1988, que prevê que a lei deve irradiar seus efeitos para o futuro, protegendo as situações já consolidadas, tornando intangível o passado, sempre que se tratar de instituição de ônus a alguém, sendo este mais uma manifestação clara do sobreprincípio da segurança jurídica.

Portanto, o princípio da irretroatividade consiste na impossibilidade absoluta de o Poder Público exigir tributos relativos a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Em matéria tributária, jamais pode a lei voltar-se para o passado com o objetivo de apanhar os fatos geradores que ocorreram antes da data da sua publicação. A

31. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão na ADI 2325 MC, Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 23.09.2004, DJ 06.10.2006, pp-00032, ement, vol-02250-01, pp-00139, RDDT n. 135, 2006, p. 229.

32. PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 98.

TRSSARI, Cláudio; SANGUINETTI, Juliana Mincarone. Da impossibilidade de condicionar-se a manutenção de incentivos fiscais (ICMS) à destinação de percentual para o fundo de equilíbrio fiscal. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 6. ano 2. p. 175-208. São Paulo: Ed. RT, maio-jun. 2017.

lei que criar ou aumentar um tributo, portanto, somente colherá os fatos geradores ocorridos após a sua publicação.

Todavia, os princípios da irretroatividade e da anterioridade ficam com suas efetividades a depender de questões concernentes à publicação das leis, conforme se passará a analisar.

No caso concreto, para que surta efeitos, o Convênio ICMS 42/2016 depende de regulamentação por lei no âmbito de cada Ente Federado. Portanto, a análise da eficácia das normas deverá ser auferida nas leis estaduais regulamentadoras, a fim de verificar a observância do princípio da anterioridade e da irretroatividade.

Nesse caso, analisando a Lei 7.428/2016 do Estado do Rio de Janeiro, forçoso é concluir que esta nada dispõe acerca dos prazos para implementação das medidas, embora delegue ao Poder Executivo a prerrogativa de, mediante decreto, regulamentar os benefícios e incentivos fiscais alcançados pela Lei. Embora dependa de regulamentação, o artigo 15 prevê que a entrada em vigor da referida Lei se dará na data da sua publicação, a partir de quanto, portanto, já deverá produzir efeitos.

Pois bem, sua regulamentação veio a partir da publicação, em 04.11.2016, do Decreto 45.810 do Estado do Rio de Janeiro, que regulamenta a Lei 7.428/2016, trazendo, contudo, expressa violação ao princípio da anterioridade e da irretroatividade das normas tributárias ao dispor, em seu artigo 5º, que o depósito do percentual de 10% (dez por cento), incidente sobre o valor do próprio benefício, “deverá ser apurado mensalmente, por estabelecimento, considerado o período de 01.09.2016 a 31.07.2018”.

Repisa-se que o referido Decreto foi publicado em 04.11.2016 e pretende que seus efeitos retroajam a 01.09.2016, desrespeitando, assim, o princípio da irretroatividade.

Ademais, de acordo com o artigo 13, sua entrada em vigor se deu na data da publicação, produzindo efeitos a partir de 01.12.2016, sem obedecer, assim, a anterioridade anual, a que devia respeito, tendo em vista constituir ônus tributário ao contribuinte.

No caso em análise, é flagrante a violação aos princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária não benéfica, tendo em vista que os efeitos, além de terem início no mesmo exercício financeiro da publicação da norma, retroagem cerca de dois meses (a partir de setembro de 2016). Dessa forma, é flagrante a inconstitucionalidade das normas.

O Estado do Ceará internalizou os termos do Convênio ICMS 42/2016 a partir da publicação da Lei 16.097/2016, regulamentada pelo Decreto 32.013/2016,

publicado em 16.08.2016, o qual passou a produzir efeitos a partir de 01.09.2016. Ou seja, não houve a observância do princípio da anterioridade, embora a norma não tenha retroagido efeitos.

No Estado de Pernambuco, ainda não foi apresentada a regulamentação à Lei 15.865/2016, tampouco tratou a referida Lei acerca dos prazos para a entrada em vigor das medidas, outorgando também ao Poder Executivo a prerrogativa de regulamentar os seus termos. Todavia, também no artigo 11, prevê sua entrada em vigor a partir de 01.08.2016, o que igualmente já poderia ter sido disciplinado para o exercício seguinte, em respeito à anterioridade.

A Lei 13.564/2016 do Estado da Bahia previu sua entrada em vigor a partir da data da regulamentação, que se deu através da publicação do Decreto 16.970, em 20.08.2016, o qual entrou em vigor a partir de 01.09.2016, produzindo efeitos até 31.12.2018, não havendo o devido respeito ao princípio da anterioridade.

Por sua vez, o Estado de Alagoas regulamentou o referido Convênio por meio da Lei 7.835/2016, que também nada dispõe acerca dos prazos para implementação das medidas, mas condiciona sua produção de efeitos à publicação da norma regulamentadora, conforme previsto no artigo 6º.

Por fim, o Estado de Goiás constitui um caso *sui generis*, visto que o Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás – PROTEGE GOIÁS foi criado por meio da Lei 14.469/2003, anterior a própria deliberação do CONFAZ e, portanto, de forma ilegal e inconstitucional. E, para implementação do Convênio ICMS 42/2016, o Estado limitou-se a publicar a Lei 19.261/2016, que somente apresentou alterações à referida lei de 2003, permanecendo, portanto, a ilegalidade e inconstitucionalidade.

Assim, percebe-se que em todas as legislações estaduais não houve a observância expressa ao princípio da anterioridade, seja porque já em vigor as medidas, seja porque nada dispõem, em sua maioria, acerca da eficácia das mesmas e da sua obrigatoriedade de apenas produzir efeitos a partir no próximo exercício financeiro, o que, em matéria tributária, é preocupante. No caso do Estado do Rio de Janeiro analisado acima, cuja legislação já foi regulamentada, a inconstitucionalidade é flagrante, concretizada a partir da publicação do Decreto regulamentador, o qual põe em práticas as medidas impositivas não só no mesmo exercício da sua publicação, como ainda de forma retroativa.

Ademais, registre-se que a ilegalidade e inconstitucionalidade do Convênio ICMS 42/2016 e das legislações estaduais que o regulamentam é ainda mais gritante com relação aos benefícios e incentivos fiscais concedidos com prazo

determinado e sob condições, tendo em vista que a previsão contida no artigo 178, do Código Tributário Nacional, proíbe expressamente sua redução, a qualquer tempo.

Sobre o tema, vale citar o teor da Súmula 544 do STF, que dispõe que “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

Portanto, quando se estiver diante de incentivo concedido por prazo certo e sob condições, que consubstancie verdadeira norma indutora de comportamento, sua mitigação representará não só uma ofensa ao art. 178 do CTN, como também aos princípios da segurança jurídica e da proteção da legítima confiança, que são corolários do nosso Estado Democrático de Direito.

Assim, não poderão os Estados-membros alterá-los a seu bel prazer, seja por meio de uma modificação legislativa no próprio diploma que concedeu o incentivo, seja através da exigência de depósito de parte do valor de ICMS que deixou de ser recolhido em função da benesse estadual.

Destarte, a lei que institui tributo, majora base de cálculo ou alíquota, retira ou diminui crédito fiscal, institui penalidade, elimina deduções tributárias, retira isenções, onera benefício fiscal concedido, estão todas submetidas ao princípio da anterioridade e da irretroatividade das leis, sob pena de incorrerem em nulidade plena.

Dessa forma, conclui-se que tanto o Convênio ICMS 42/2016, quanto as legislações estaduais regulamentadoras, padecem de vício de ilegalidade e de inconstitucionalidade, haja vista o desrespeito aos mencionados princípios, os quais encontram-se expressamente previstos no artigo 150, I e III, alínea “b” da CF/1988 e artigo 104, *caput*, I, II e III, além do artigo 178, ambos do CTN.

4.4. *Da violação aos princípios constitucionais da segurança jurídica, do ato jurídico perfeito e do direito adquirido*

Notadamente com relação aos contribuintes que já possuem incentivos ou benefícios fiscais outorgados pelos Estados, muito deles sujeitos a prazo certo e, ainda, condicionados a contrapartidas, é ainda mais cristalina a nulidade da norma, haja vista a clara violação aos princípios constitucionais da segurança jurídica, do ato jurídico perfeito e do direito adquirido.

A segurança jurídica em nosso ordenamento tem sua aplicação maximizada nas hipóteses em que as normas jurídicas elaboradas implicam em restrição de direitos daqueles a elas submetidos, especialmente quando estes direitos são

tidos por fundamentais, como a liberdade e a propriedade, de acordo com a previsão do artigo 5º da Constituição Federal.

As normas tributárias, por sua vez, importam na transferência compulsória de patrimônio privado ao Poder Público, apresentando inegável caráter restritivo de direitos. Na visão de Geraldo Ataliba³³, “a finalidade última almejada pela lei, no caso, é a transferência de dinheiro das pessoas privadas – submetidas ao poder do estado – para os cofres públicos”.

Alberto Xavier³⁴, tratando desta questão, entende que o Estado Liberal de Direito visa, essencialmente “à delimitação precisa da esfera jurídica dos particulares frente ao poder [público], tutelando assim a sua liberdade e a sua propriedade”, exprimindo-se com máxima intensidade a segurança jurídica no modelo do Estado de Direito, em razão das características restritivas da tributação em relação a propriedade.

O direito tributário, portanto, necessita de rigidez na sua estruturação normativa, para garantir segurança jurídica dentro de um modelo de positivismo jurídico, estritamente formal. Assim, na esfera tributária, o postulado da segurança jurídica revela-se pela necessidade de previsibilidade plena da norma, atuando como um sobreprincípio.

E como sobreprincípio, a Constituição Federal do Brasil atribui à segurança jurídica tratamento especial, ao estabelecer limitações ao poder de tributar, dentre as quais se inserem as que visam, essencialmente, garantir ao contribuinte a certeza do direito, tais como a legalidade estrita, a irretroatividade e a anterioridade das normas, estabelecidas relativamente à exigência, cobrança ou instituição de tributos, bem como ao seu aumento ou modificação.

Depreende-se que os benefícios e incentivos concedidos pelos Estados, em plena fruição pelos Contribuintes, encontram-se no âmbito da intangibilidade das relações jurídicas, haja vista a formalização entre as partes das condições, cumpridas em muitos casos pelas empresas a título oneroso, as quais estruturaram-se de acordo com as regras acordadas, tendo a partir de então assegurada a certeza do direito na relação formada.

33. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, 5. ed., 7. tir.; 6. ed., 3. tir. São Paulo: Malheiros, 1998, 2002. In: CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. *Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária*. Salvador, BA: Edições JusPodivm, 2007, p. 78.

34. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978. In: CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. *Segurança Jurídica e Tipicidade Tributária*. Salvador, BA: Edições JusPodivm, 2007, p. 79.

Aliás, o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 178, traz regras expressas nesse sentido, ao impedir a revogação ou modificação da isenção a qualquer tempo, quando concedida por prazo certo e em função de determinadas condições.

A garantia da estabilidade das situações jurídicas se evidencia na Carta Magna, também, pelo disposto no artigo 5º, inciso XXXVI, que garante a todos que *a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*, evitando-se, assim, situações de discricionariedades e arbitrariedades que alcancem direitos fundamentais, em especial, no que se refere à esfera tributária, o direito à propriedade.

Com efeito, o ato jurídico perfeito refere-se a uma situação consumada, incorporada ao patrimônio jurídico ou à personalidade do respectivo titular pelo fato de o direito ter sido efetivamente exercido (e ter produzido seus efeitos) por atender aos requisitos exigidos pela legislação em vigor à época.

Por sua vez, a proteção ao direito adquirido consiste no fato de a situação consolidada não poder ser alterada em virtude da exigência de novos requisitos instituídos por lei posterior. Exercido o direito segundo as regras vigente à época da realização do ato, a nova lei não poderá desconstituir a relação jurídica já formada.

Nesse passo, os incentivos e benefícios fiscais, na medida em que constituem instrumento de dirigismo econômico, pois visam desenvolver economicamente determinada região ou certo setor de atividade, situam-se no campo da extrafiscalidade e implicam em redução da receita pública de natureza compulsória ou em supressão de sua exigibilidade.³⁵

Dessa forma, por importar, essencialmente, em redução da carga tributária, a imposição ao contribuinte de qualquer ônus incidente sobre esse incentivo ou benefício fiscal acarretará, necessariamente, em aumento do custo tributário, impactando diretamente na segurança jurídica do beneficiado.

Mas não só isso, muitos dos programas de incentivo ou benefício fiscal concedidos pelos Estados vinculam os empresários ao cumprimento de certas condições para sua fruição, tais como reestruturação física, oferecimento de postos de empregos, aumento da arrecadação de tributos, entre outros, as quais são

35. HARADA, Kiyoshi. Incentivos fiscais. Limitações constitucionais e legais. *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 94, nov. 2011. Disponível em: [www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10645]. Acesso em: 12.11.2016.

atendidas pelas empresas para fins de aproveitamento dos programas de incentivos fiscais.

Ou seja, em muitos casos o empresário organiza-se, visto que terá um ônus financeiro, projetando o investimento que será aportado para implementação das condições acordadas junto ao Estado, em contrapartida à redução da carga tributária concedida. Portanto, estes, ao anuírem com os termos acordados, vinculam-se à concretização do programa.

Cite-se, de forma exemplificativa, o Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco – PRODEPE e o Programa de Desenvolvimento do Setor Automotivo do Estado de Pernambuco – PRODEAUTO, os quais exigem dos beneficiados contrapartidas, visto que as vantagens são concedidas de acordo com a localização da futura indústria, número de empregos a ser gerado pelo investidor ou pelo tamanho do aporte a realizar. Todavia, tais programas foram abrangidos pela legislação que regulou o Convênio ICMS 42/2016.

Dessa forma, a oneração do benefício ou incentivo concedido altera as premissas inicialmente previstas pelo empresário para fins de concretização das condições que lhes foram impostas, prejudicando todo o esforço empregado no planejamento financeiro e econômico das empresas.

Inegável, portanto, que o Convênio ICMS 42/2016, ao autorizar os Estados e Distrito Federal a instituir limitações aos incentivos e benefícios já concedidos, em plena fruição, claramente retira do Contribuinte a certeza do direito, na medida em que lhe impõe, após estabelecidas as regras, gravame que lhe era desconhecido ao tempo da constituição da relação jurídica junto ao Fisco.

Assim, além de trazer um cenário de incerteza, a mudança inesperada das regras altera o ato jurídico existente em sua plena vigência, violando esse que era um direito garantido ao contribuinte, fruto de uma relação jurídica construída junto ao Ente Federativo que, expressamente anuiu com a regras acordadas, implicando, pois, em quebra da confiança legítima que o contribuinte deposita no Estado.

Desta forma, a vantagem jurídica lícita e concreta adquirida pelo beneficiário, enquanto atendidas as condições impostas à época da concessão e não transcorrido o prazo estabelecido, incorporam definitivamente ao seu patrimônio jurídico, constituindo direito adquirido.

Por essa razão, uma lei estadual, ainda que editada com fundamento no Convênio ICMS 42/2016, não pode retroagir a ponto de violar direito adquirido, em vista, inclusive, da expressa vedação da aplicação de normas a fatos pretéritos a sua enunciação, exceto para interpretá-los ou sobre ato não

definitivamente julgado, conforme disposto nos artigos 105 e 106 do Código Tributário Nacional.

O Supremo Tribunal Federal, ao se deparar com a questão, proferiu decisão no sentido de que “a intervenção do Estado no domínio econômico não exonera o Poder Público do dever jurídico de respeitar os postulados que emergem do ordenamento constitucional brasileiro”³⁶.

Diante dessa diretriz, ainda que apresentadas as justificativas por parte dos Entes Federados para a oneração dos benefícios e incentivos fiscais concedidos, sob o pretexto da crise econômica que assola o país, devem ser respeitados os direitos e garantias constitucionais, assim como os limites ao poder de tributar.

Portanto, forçoso concluir que tanto o Convênio ICMS 42/2016, quanto as legislações estaduais que já estejam em plena vigência, ao autorizarem os Entes Federados a condicionar a fruição dos incentivos e benefícios fiscais a que as empresas depositem, em um Fundo de Equilíbrio Fiscal, o percentual de, no mínimo, 10% (dez por cento) do respectivo benefício ou incentivo, ou mesmo reduzam o seu montante no mesmo percentual, violam o direito adquirido e o ato jurídico perfeito, pois alteram a situação jurídica que já havia se formado entre o Contribuinte e o Fisco Estadual, acarretando em aumento da carga tributária de forma arbitrária e discricionária.

Por inconstitucionais que se apresentam, as referidas normas padecem de vício insanável de nulidade, na medida em que ferem as disposições expressas no artigo 5º, XXXVI, da CF/1988, as quais constituem instrumento para concretização da certeza do direito, ou seja, da segurança jurídica garantida ao contribuinte relativamente ao seu patrimônio, que é direito fundamental protegido pela Carta Magna e pilar do nosso Estado Democrático de Direito.

Conforme notícia divulgada na imprensa especializada (Editora Resenha de Notícias Fiscais – www.noticiasfiscais.com.br/2016/12/01), em 01.12.2016, no Estado do Rio de Janeiro já foi proferida uma decisão liminar reconhecendo o direito das empresas associadas a Federação das Indústrias carioca a deixarem de recolher 10% dos seus inventivos fiscais de ICMS ao Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal³⁷.

36. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, acórdão no Recurso Extraordinário 204.769/RS, Relator: Min. Celso de Mello, órgão julgador: Primeira Turma, julgamento 10.12.1996.

37. Nesta segunda-feira, 28, a FIRJAN apresentou perante o Tribunal de Justiça do Estado (TJ-RS) mandado de segurança coletivo em defesa de seus associados, em nome do Centro Industrial do Rio de Janeiro (CIRJ), para suspender os efeitos da

5. CONCLUSÃO

Ainda que os Estados tenham se utilizado do Convênio para deliberarem acerca de benefícios e incentivos fiscais no âmbito do ICMS, veículo legítimo para isso, o que se verificou, contudo, foi que o Convênio ICMS 42/2016 extrapolou sua competência, adentrando no campo da ilegalidade e da inconstitucionalidade ao condicionar, à fruição de benefícios e incentivos fiscais de ICMS, a destinação de percentual de, no mínimo, 10% (dez por cento), calculado sobre o próprio valor do benefício, a um fundo de equilíbrio fiscal dos Estados.

Concluiu-se a partir da análise dos termos do Convênio ICMS 42/2016, bem como das legislações estaduais que já o regulamentaram, que a instituição de um depósito, cuja base de cálculo é o próprio benefício ou incentivo fiscal concedido, objetivando a conversão direta em renda em favor do próprio Ente concedente, deu ensejo, além do aumento da carga tributária, a uma verdadeira instituição de novo tributo sem qualquer previsão constitucional, em grave violação aos princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerrada em matéria tributária.

Com efeito, a criação desta nova fonte de custeio fere os limites objetivos impostos pela Constituição Federal por meio do princípio da legalidade, que é corolário do sobreprincípio da segurança jurídica. Da mesma forma, a tributação do benefício ou incentivo fiscal concedido, tendo como fato gerador o seu gozo, não encontra previsão na Constituição Federal e, portanto, jamais

Lei 7.428/2016. A norma obriga as empresas a recolherem 10% dos seus incentivos fiscais para o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF). Na tarde de hoje, o juiz da 11ª Vara de Fazenda Pública aceitou o pedido feito pela Federação, deferindo a liminar favorável ao mandado de segurança. A partir de agora, as empresas associadas ao CIRJ não estão obrigadas a recolher os 10% de seus incentivos para o FEEF. Em nota, o juiz afirma que é “inconstitucional a vinculação da receita do ICMS a um fundo específico, sendo o FEEF manifestamente incompatível com a previsão de que trata o art. 167 da CF/1988”, conforme alertado pela Federação das Indústrias. De acordo com a decisão, o FEEF viola, ainda, o art. 158, IV da Carta Constitucional, já que 25% desses recursos não serão repassados aos municípios. A FIRJAN defende que o recolhimento fere a Constituição em diversos aspectos, gera um grave clima de insegurança jurídica para as indústrias que investem no estado do Rio, e desestimula a vinda de novos empreendimentos. Além do mandado de segurança, a FIRJAN solicitou à Confederação Nacional da Indústria (CNI) que ingresse no Supremo Tribunal Federal (STF) com Ação Direta de Inconstitucionalidade (Adin) contra a lei que criou o FEEF. Por ser uma entidade de âmbito nacional, apenas a CNI pode levar a questão ao STF. O pedido foi aprovado pela CNI em unanimidade.

poderia ser criada pelos Estados e pelo Distrito Federal, em clara violação ao princípio da tipicidade cerrada em matéria tributária.

Por outro lado, ao condicionar o depósito dos valores exigidos em um fundo de equilíbrio fiscal, tanto o Convênio ICMS 42/2016, quanto as legislações que o regulamentam, apresentam grave vício de inconstitucionalidade, tendo em vista a vedação contida no inciso IV do artigo 167, da Constituição Federal, de vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, o que, inclusive, macula a exigência do depósito em si, que é decorrente desta vinculação. Ademais, viola o dever de repasse de 25% dos valores relativos ao ICMS arrecadado aos Municípios, conforme previsão do artigo 158, IV, da CF/1988, que constitui exceção à vedação de vinculação.

Além disso, a lei que retira ou diminui crédito fiscal, institui penalidade, elimina deduções tributárias, retira isenções e onera benefício fiscal concedido, estão todas submetidas ao princípio da anterioridade e da irretroatividade das leis, expressamente previstos no artigo 150, I e III, alínea "b" da CF/1988 e artigo 104, *caput*, I, II e III, do CTN, por equiparem-se a aumento indireto de tributo, conforme defendem expoentes da doutrina e o próprio Supremo Tribunal Federal.

Por fim, notadamente com relação aos contribuintes que já possuem incentivos ou benefícios fiscais outorgados pelos Estados, muito deles sujeitos a prazo certo e, ainda, condicionados a contrapartidas, é ainda mais cristalina a nulidade da norma, por trazer um cenário de incerteza com a mudança inesperada das regras, alterando um direito garantido ao contribuinte, fruto de uma relação jurídica construída junto ao Ente Federativo, implicando em quebra da confiança legítima que o contribuinte deposita no Estado e em clara violação aos princípios constitucionais da segurança jurídica, do ato jurídico perfeito e do direito adquirido.

Diante do acima exposto, está claro que o Convênio 42/2016, e as legislações que até a finalização do presente trabalho o regulamentaram, representam mais uma tentativa desesperada dos Estados de estimular o ingresso de recursos nos cofres públicos, que, inevitavelmente, encontrará obstáculo intransponível no Poder Judiciário em face dos inúmeros vícios que maculam a sua validade.

6. BIBLIOGRAFIA

- ATILIBA, Geraldo. Anterioridade da lei tributária, segurança do direito e iniciativa privada. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*. ano XXII, n. 50. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983.

- ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de direito tributário*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2009.
- BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BATALHA, Célio. *Revista de direito tributário*. vol. 56. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, abr.-jun., 1991.
- BORGES, José Alfredo. *O princípio da anterioridade em matéria tributária*. *Revista de Direito Tributário*. vol. 23-24. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, jan.-jun., 1983.
- CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. Tipicidade tributária e sua relativização no pós-positivismo jurídico. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* vol. 61. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, mar.-abr., 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. RDT 61/89. In: PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.
- CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 381. In: CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. Tipicidade tributária e sua relativização no pós-positivismo jurídico. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. vol. 61. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, mar.-abr., 2005.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.
- HARADA, Kiyoshi. *Incentivos fiscais*. Limitações constitucionais e legais. *Âmbito Jurídico*. Rio Grande, XIV. n. 94, nov. 2011. Disponível em: [www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10645]. Acesso em: 12.11.2016.
- MARTINS, Bruce Bastos. Ilegalidade do Convênio ICMS 42. *Revista Jus Navigandi*. Teresina, ano 21, n. 4700, 14.05.2016. Disponível em: [https://jus.com.br/artigos/48915]. Acesso em: 12.11.2016.
- PACHECO, Marta Ribeiro. O princípio da anterioridade no direito tributário. In: PAULSEN, Leandro; VAZ, Paulo Afonso Brum. *Curso modular de direito tributário*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008.
- PANDOLFO, Rafael. Deixem o empresário trabalhar. *Revista de Bens e Serviços* n. 137, set. 2016; *Revista da Federação do Comércio de Bens e Serviços do Estado do Rio Grande do Sul*.
- PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.

PAWLOWSKI, Hans-Martin. *Einführung in die juristische Methodenlehre*. Heidelberg: C.F. Müller, 1996.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrina

- "Guerra fiscal" no âmbito do ICMS e o Supremo Tribunal Federal, de Daniel Moreti – *RTA* 10/95-131 (DTR\2014\20246);
- O reconhecimento da inconstitucionalidade do benefício fiscal e a obrigação de o estado concedente promover a arrecadação do ICMS não recolhido, de Leonardo Nunes Marques e Thaiany Costa Fernandes – *RTrib* 119/175-199 (DTR\2014\18645); e
- Princípio da segurança jurídica e os benefícios fiscais concedidos sem a aprovação do Confaz, de Carla de Carvalho Sudré Henriques – *RTrib* 110/15-33 (DTR\2013\3107).