

**CONVALIDAÇÃO E REVISÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS -
ESTUDO SOBRE O CONVÊNIO ICMS Nº 42, DE 2016****Antônio Carlos Diniz Murta*¹****Carlos Victor Muzzi Filho*****RESUMO**

Este trabalho, inserido na vertente metodológica jurídico-dogmática e assentado em pesquisa bibliográfica, estuda o Convênio ICMS n. 42/2016, afirmando que por meio dele houve, ainda que tacitamente, a convalidação de benefícios fiscais do ICMS, concedidos na chamada "guerra fiscal". Tais benefícios, muitas vezes concedidos à margem da legislação de regência, são estabelecidos em ajustes bilaterais, formalizados mediante "regimes especiais de tributação". Discute, ainda, condições e limites para a redução dos benefícios fiscais, sustentando que a natureza bilateral/contratual deles deve ser levada considerada quando da apreciação de suas alterações, que não podem ser opostas unilateralmente aos contribuintes.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS; Guerra fiscal; Convênio ICMS 42/2016; Convalidação de benefícios; Natureza contratual; Limites à revisão.

**CONVALIDATION AND REVIEW OF TAX BENEFITS (ICMS) - STUDY ON ICMS
AGREEMENT Nº 42, 2016****ABSTRACT**

This work, inserted in the juridical-dogmatic methodological slope and based on bibliographical research, studies the ICMS Agreement n. 42/2016, stating that through it there was, even tacitly, the convalidation of ICMS tax benefits granted in the so-called "fiscal war". Such benefits, often granted outside the regulatory legislation, are set out in bilateral adjustments, formalized through "special tax regimes". It also discusses conditions and limits for the reduction of tax benefits, arguing that their bilateral/contractual nature should be taken into account when assessing their changes, which can not be unilaterally opposed to taxpayers.

KEY-WORDS: ICMS; "Fiscal war"; ICMS Agreement n. 42/2016; Convalidation of tax benefits; Contractual nature; Limits to review.

* Doutor em Direito pela UFMG; Procurador do Estado de Minas Gerais, lotado na Procuradoria de Tributos e Finanças de Minas Gerais (PTF); Professor titular da Universidade FUMEC.

* Doutor em Direito pela UFMG; Procurador do Estado de Minas Gerais; Professor Assistente II da Universidade FUMEC.



1 Introdução

Dentre inúmeros problemas estruturais do sistema tributário brasileiro, destaca-se, por sua magnitude, a chamada “guerra fiscal” em torno do ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação. Trata-se do tributo que, percentualmente, corresponde ao maior volume de recursos tributários, correspondendo a aproximados 6,7% do Produto Interno Bruto (PIB) e cerca de 20,8% da arrecadação tributária total de todas as entidades tributantes (BRASIL, 2015:21). O ICMS é imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, consistindo a “guerra fiscal” no oferecimento, pelas entidades tributantes, de benefícios tributários ou financeiro-tributários relativos ao imposto, com o objetivo suposto de atrair ou manter empreendimentos econômicos em seu território.

Ocorre que esses benefícios são concedidos, no mais das vezes, de modo inconstitucional e ilegal, porque o sistema tributário brasileiro, nos moldes definidos pela Constituição da República de 1988 e pelas leis complementares que disciplinam o ICMS, contém uma série de restrições que, se cumpridas e respeitadas, impediriam a atuação unilateral de Estados e do Distrito Federal, em relação ao ICMS. À margem das limitações jurídicas, então, incontáveis benefícios são concedidos ilegalmente em todo o Brasil, distorcendo a incidência do ICMS.

Instrumento para a concessão desses benefícios, de uso disseminado, posto que velado, é o denominado “regime especial de tributação” (RET), verdadeiro contrato (ajuste bilateral) firmado entre o contribuinte (empresa) e o Estado (ou Distrito Federal), por meio do qual são formalizados os benefícios tributários e financeiro-tributários concedidos pelos Estados (ou o Distrito Federal), bem como as contrapartidas exigidas das empresas. Embora faltem informações concretas sobre esses RET’s (porque a concessão dos “regimes especiais de tributação” não é acompanhada da necessária publicidade, pela óbvia razão de que eles não se ajustam às exigências formais do ordenamento jurídico), os poucos dados existentes permitem afirmar, com boa probabilidade de certeza, que os “regimes especiais de tributação” atingem a própria obrigação tributária principal (e não apenas obrigações acessórias), reduzindo a arrecadação tributária atual, na expectativa de posterior incremento, decorrente do aumento dos investimentos privados.

A grave crise econômico-fiscal vivida pelo Brasil, desde 2015, que afetou substancialmente os Estados-membros e o Distrito Federal, escancarou os problemas



decorrentes da disseminação dos mencionados RET's, levando o Poder Público a tentar modificar (isto é, reduzir) os benefícios conduzidos. Assim, os Estados e o Distrito Federal, reunidos no CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária – celebraram o Convênio ICMS nº 42, de 3 de maio de 2016.

Referida norma autorizou os Estados e o Distrito Federal, em relação a incentivos e benefícios fiscais, financeiro-fiscais ou fiscais (incluindo-se, destacadamente, os RET's do ICMS, que resultem em redução do valor do ICMS devido), a rever esses benefícios, reduzindo-os em no mínimo 10% (dez por cento) dos valores originais. Alguns Estados, como o Rio de Janeiro (cuja crise fiscal, certamente, é a mais grave dentre todos os Estados federados), Bahia, Ceará e Pernambuco, entre outros, já se valeram da autorização concedida pelo Convênio ICMS nº 42, de 2016, fazendo, pois a revisão dos benefícios. O tema é controvertido, já tendo sido ajuizada, no Supremo Tribunal Federal (STF), a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.635/DF, Relator Ministro Roberto Barroso, que questiona a legislação fluminense que reduziu os benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Rio de Janeiro².

O presente artigo, então, se propõe a examinar o Convênio ICMS nº 42, de 2016, baseando-se, porém, na premissa de que o RET consubstancia contrato ou acordo entre o Fisco e o contribuinte (MUZZI FILHO, 2016), de modo que a aferição da legitimidade jurídica das eventuais alterações no regime especial concedidos não pode desconsiderar a natureza bilateral e consensual dos benefícios e incentivos estipulados.

Discute, então, o presente artigo, a possibilidade de o Convênio ICMS nº 42, de 2016, ter convalidado, ainda que tacitamente, todos os benefícios e incentivos fiscais concedidos, ainda que com desrespeito às exigências legais para a concessão. Também são examinados os (até aqui poucos) trabalhos teóricos que o tema vem suscitando (todas eles publicados em portais de informações jurídicas, como JOTA, CONJUR, ou em jornais diários), confrontando os argumentos neles deduzidos com o ponto de vista adotado neste trabalho.

Em razão das limitações de extensão, decorrentes do edital do CONPEDI, não será possível examinar todas as controvérsias jurídicas em torno da “guerra fiscal”, partindo-se o exame de algumas premissas que, por óbvio, não serão objeto de prévio debate. Basicamente, entende-se ser inconstitucional a “guerra fiscal”, mas se reconhece que a disseminação de

² Informações disponíveis no “site” oficial do Supremo Tribunal Federal, disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=5114305>, consulta em 10.maio.2017, dão conta do indeferimento do pedido liminar na referida ADI nº 5.635/DF.



benefícios e incentivos fiscais impõe que se considerem opções à convalidação de tais benefícios e incentivos, sob pena de a realidade brasileira se afastar, completamente, dos contornos jurídicos, tornando-se uma realidade permanentemente inconstitucional e ilegal.

E essas opções devem considerar que a celebração de RET para a concessão de incentivos e benefícios fiscais, por envolver contrapartidas dos contribuintes, exige abordagem teórica que tome em consideração justamente a bilateralidade existente nesses benefícios fiscais. Assim, abrem-se outras possibilidades de solução das controvérsias que permeiam nosso sistema jurídico tributário, especialmente em torno do ICMS, ainda que não sejam possibilidades isentas de críticas.

Enquadra-se, então, o presente estudo no Grupo de Trabalho dedicado ao “Direito Tributário e Financeiro”, notadamente na reflexão em torno das “tensões nas relações entre o fisco e os contribuintes” e do próprio “sistema tributário nacional”. E, metodologicamente, o trabalho ajusta-se, na lição de Miracy B. S. Gustin e Maria Tereza Fonseca Dias, à vertente jurídico-dogmática, em estudo basicamente bibliográfico, eis que são sublinhados “elementos internos ao ordenamento jurídico” (GUSTIN; e DIAS, 2006:21). Certamente os problemas discutidos repercutem para muito além do sistema jurídico, interferindo, especialmente, no sistema econômico, mas essas repercussões, também em razão da extensão máxima permitida para o Congresso, não podem ser aqui abordadas. Tem-se, assim, a necessária pertinência temática entre o trabalho e o Grupo de Trabalho ao qual é apresentado.

2 O cenário da “guerra fiscal”: contexto em que editado o Convênio ICMS nº 42

Anotam Eduardo Maneira e Marcos Correia Piqueira Maia que a edição pelo CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) do Convênio ICMS nº 42, de 6 de maio de 2016, foi motivada pela “grave crise financeira que assola o país”, autorizando, pois, os Estados e o Distrito Federal a reduzirem benefícios fiscais relativos ao ICMS em, no mínimo, dez por cento (MANEIRA; e MAIA, 2016:1). Frise-se que o Convênio ICMS nº 42, de 2016, revogou o anterior Convênio ICMS nº 31, de 8 de abril 2016, fazendo poucas modificações de ordem formal, mas mantendo a essência das regras autorizativas da redução de benefícios e incentivos fiscais.

Antes, porém, de se examinar o conteúdo do Convênio ICMS nº 42, de 2016, cumpre destacar o contexto da chamada “guerra fiscal” do ICMS, assim entendida como a prática generalizada de os Estados e o Distrito Federal concederem, unilateralmente, benefícios



fiscais em relação ao ICMS, com o propósito suposto de atrair investimentos privados³. Essa “guerra fiscal” ocorre à margem da Constituição da República, caracterizando-se como prática inconstitucional, embora rotineira, em todos os Estados e no Distrito Federal⁴.

Cabe recordar que a Constituição da República, a despeito de atribuir competência legislativa aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o ICMS (artigo 155, inciso II), pretendeu dar a este tributo uma feição nacional (MUZZI FILHO, 2008:88-89). Por essa razão, a Constituição da República regulamentou, exaustivamente, o ICMS, o que se constata no número de incisos (são doze incisos) e alíneas (o inciso XII, por exemplo, tem nove alíneas) do § 2º do artigo 155 da Constituição da República, que cuida, justamente, do ICMS.

A par das regras constitucionais, ainda se editou a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, aplicando-se, ainda, dispositivos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, normas infraconstitucionais que, limitando o âmbito de atuação dos Estados e do Distrito Federal, também disciplinam, minuciosamente, o ICMS. Propositadamente, não se deixou, no ordenamento jurídico nacional, muita margem de atuação para os entes federados, que vêm tolhida sua competência legislativa ante o grande número de regras constitucionais e da lei complementar que limitam o exercício daquela competência.

Especialmente no que concerne à concessão de benefícios fiscais, dispõe o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição da República, que é atribuição da lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

A Lei Complementar nº 24, de 1975, embora anterior à vigente Constituição da República, foi por esta recepcionada, e disciplina, na dicção de seu artigo 1º, que as “isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei”. Conquanto existam discussões em torno da recepção, ou não, da referida Lei Complementar nº 24, de 1975, tais discussões não importam para os fins deste

³ Sem espaço, como já assinalado, para aprofundar a discussão sobre a “guerra fiscal”, é pertinente, aqui, averbar a lição de Ives Gandra da Silva Martins, para quem, no cenário brasileiro, “são os investidores que negociam e impõem às Secretarias dos Estados sua política, obtida por se instalarem naqueles que lhes outorgarem maiores vantagens”, gerando “descompetitividade no próprio Estado para estabelecimento, já há longos anos estabelecidos, que não poderão dos estímulos se beneficiar” (MARTINS, 2015:241).

⁴ De modo diferente, Alessandro Rostagno entende que a “guerra fiscal” é a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados”, com o oferecimento de “determinados benefícios fiscais, como crédito especiais de ICMS ou empréstimos subsidiados de longo prazo” (ROSTAGNO, 2016:41). A utilização extrafiscal de tributos para induzir investimentos privados é prática antiga, mas, na concepção adotada neste trabalho, o que distingue a “guerra fiscal” é a natureza irregular, sob o ângulo jurídico, dos benefícios concedidos.



trabalho, que se assenta na premissa dessa recepção⁵. Até porque, convém sublinhar, desde outubro de 1988, quando promulgada a vigente Constituição da República, ainda é a Lei Complementar nº 24, de 1975, que rege a concessão de benefícios fiscais.

Assinale-se que o conceito de benefícios fiscais, para fins de aplicação da Lei Complementar nº 24, de 1975, é bastante amplo, abrangendo, dentre outras situações, as hipóteses de “redução da base de cálculo”, de “devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros”, de “concessão de créditos presumidos” e de “quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus” (incisos I a IV, do parágrafo único do artigo 1º da Lei Complementar nº 24, de 1975). Ademais, a aprovação dos convênios, no âmbito do CONFAZ, depende “sempre de decisão unânime dos Estados representados” (artigo 2º, § 3º, ainda da Lei Complementar nº 24, de 1975).

Não se tem, pois, a possibilidade de que um Estado, ou o Distrito Federal, unilateralmente, outorgue benefícios fiscais relativos ao ICMS. E, se isso ocorrer, a Lei Complementar nº 24, de 1975, ainda prescreve a nulidade de tais benefícios, nos termos do seu artigo 8º:

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Não obstante todo esse arcabouço normativo, a “guerra fiscal”, vale dizer, a concessão de benefícios inconstitucionais, campeou nas terras brasileiras, chegando-se a uma situação de verdadeiro impasse cuja solução vem sendo postergada, seja no âmbito legislativo, seja no âmbito judiciário. Não há, é bem verdade, dados concretos sobre o número de benefícios fiscais concedidos à margem do CONFAZ.

⁵ Em sentido contrário, por exemplo, Paulo de Barros Carvalho, afirmando a não recepção da Lei Complementar nº 24, de 1975, pela vigente ordem constitucional (CARVALHO; MARTINS, 2014:74-76). Ademais, é importante anotar que o STF também reconheceu a repercussão geral da questão constitucional relativa à inconstitucionalidade de benefícios fiscais concedidos sem aprovação do CONFAZ, em 2011, matéria objeto do Tema nº 490 da Repercussão Geral (Recurso Extraordinário nº 628.075/RS, Relator Ministro Edson Fachin). Informações sobre o Tema nº 490 da Repercussão Geral encontram-se disponíveis no “site” do STF, em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3928967&numeroProcesso=628075&classeProcesso=RE&numeroTema=490>.



Reportagem do jornal Valor Econômico, por exemplo, afirma que “estimativas apontam que só essas isenções [de ICMS] somam cerca de R\$ 500 bilhões” (VALOR ECONÔMICO, 2017:A-12). Já a Comissão Permanente de Revisão e Simplificação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais, presidida por Misabel Abreu de Machado Derzi, um dos poucos estudos sobre a matéria (se não for o único), indica que, em Minas Gerais, existiam, em 2016, 2.579 (dois mil, quinhentos e setenta e nove) Regimes Especiais de Tributação envolvendo a obrigação principal (DERZI; SILVA; BATISTA JÚNIOR, 2017:80). Eufemisticamente, a legislação mineira prevê a concessão desses RET’s como mecanismo de “proteção da economia mineira” (DERZI; SILVA; BATISTA JÚNIOR, 2017:79).

Nesse cenário conturbado, o Supremo Tribunal Federal, rotineiramente, é chamado a se pronunciar sobre a constitucionalidade de benefícios e incentivos fiscais do ICMS, sendo reiterados os precedentes que reconhecem a inconstitucionalidade da maior parte dos benefícios concedidos. Hugo Reis Dias, sobre o tema, assinala que o STF “tem atuado fortemente no combate às práticas inconstitucionais adotadas por estados-membros para concessão de benefícios fiscais de ICMS sem aprovação unânime do CONFAZ” (DIAS, 2016:270).

Hugo Reis Dias também registra, a título de exemplo, que, apenas em 2011, o STF apreciou 14 (quatorze) ADI’s, que envolveram um total de 23 (vinte e três) diferentes benefícios fiscais, sendo que o STF, “à unanimidade, em todas elas, decidiu pela inconstitucionalidade dos favores fiscais concedidos sem aprovação do CONFAZ” (DIAS, 2016:271). Em nenhum desses casos, cabe pontuar, o STF cogitou da modulação temporal da declaração de inconstitucionalidade, orientação que foi adotada, episodicamente, apenas na ADI 4.481/PR, Relator Ministro Roberto Barroso, como registra Hugo Reis Dias (DIAS, 2016:274).

Acrescente-se que, desde 2012, tramita no STF a Proposta de Súmula Vinculante (PSV) nº 69, cujo teor é o seguinte: “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional”⁶. Essa proposta também não cogita de modulação de efeitos, reafirmando a

⁶ Informações sobre referida PSV nº 69 encontram-se disponíveis no “site” do STF, em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4222438>. Essa discussão, cabe pontuar, também se relaciona com o Tema nº 490 da Repercussão Geral (“retro”, nota nº 3).



reiterada jurisprudência do STF, o que merece crítica de Hugo Reis Dias, que observa:

Constata-se, portanto, que apesar dos nobres motivos ensejadores da proposição desta súmula, é inegável que sua aplicação desmedida “terá profundo impacto sobre o equilíbrio, bem como sobre as finanças estaduais e das empresas que usufruíram dos benefícios fiscais”, nos termos de parecer da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado, enviada ao Supremo Tribunal Federal em 2014 (DIAS, 2016:273).

O impasse em torno da guerra fiscal põe em confronto, assim, realidade jurídica e realidade econômica. Sob o ângulo jurídico, a conclusão rigorosa apontaria para a invalidade de todos os benefícios fiscais em sede de ICMS, como reiteradamente afirmado pelo STF, que propõe a adoção desse entendimento de modo vinculante, nos termos da PSV nº 69. Economicamente, porém, não há como desconsiderar a proliferação dos benefícios fiscais (via RET's, especialmente), cuja abrupta extinção poderia dificultar ainda mais a frágil situação fiscal dos Estados, além de resultar em grandes litígios judiciais entre Estados e contribuintes.

Por isso, no plano legislativo, são também buscadas soluções que visam convalidar todos esses benefícios e incentivos fiscais, com adoção de novo modelo de regulamentação para a concessão desses benefícios e incentivos. É de se destacar, no Congresso Nacional, a aprovação pela Câmara dos Deputados do Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 54, de 2015, que convalida os benefícios fiscais concedidos pelos Estados, em relação ao ICMS, atendidas determinadas condições ali fixadas. Inicialmente, tal proposta havia sido aprovada no Senado Federal (Projeto de Lei do Senado – PLS – nº 130, de 2014/Complementar), Casa Legislativa para onde retornará o PLP nº 54, de 2015, a fim de que sejam apreciada algumas alterações feitas na Câmara dos Deputados⁷. E, para o futuro, caso efetivamente aprovado, o PLP nº 54, de 2015, será reduzido o quórum para aprovação dos benefícios fiscais, que não mais dependerá da unanimidade dos Estados e do Distrito Federal, reunidos no CONFAZ, mas da maioria de “dois terços das unidades federadas” e de “um terço das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do País” (artigo 2º, incisos I e II, do PLP nº 54, de 2015)⁸.

⁷ A aprovação do referido PLP nº 54, de 2015, ocorreu em 30.maio.2017, quando se finalizava a redação deste artigo. Mais informações encontram-se disponíveis no “site” da Câmara dos Deputados, em http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=7D50DE7E37129834D46FE9A6A26CB71B.proposicoesWebExterno1?codteor=1320383&filename=PLP+54/2015, consulta em 2.jun.2017.

⁸ Registre-se que, para Ives Gandra da Silva Martins, “a unanimidade exigida para a concessão de incentivos, estímulos ou benefícios fiscais de todos os Estados e do Distrito Federal é, a meu ver, cláusula pétrea constitucional, não podendo ser alterada nem por legislação inferior e nem por emenda constitucional [...]” (CARVALHO; MARTINS, 2014:22-23).



É, portanto, nesse conturbado cenário jurídico-econômico de “guerra fiscal” que, como visto, se editou o Convênio ICMS nº 42, de 2016, e a interpretação das cláusulas conveniais não pode desconsiderar todo esse contexto.

3 Análise do Convênio ICMS nº 42, de 2016: convalidação tácita de benefícios fiscais

Exposto o cenário da “guerra fiscal”, é necessário examinar, então, o Convênio ICMS nº 42, de 2016, transcrevendo-se as suas duas principais cláusulas, que assim dispõem:

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

I - condicionar a sua fruição a que as empresas beneficiárias depositem 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.

Percebe-se, de plano, que o Convênio ICMS nº 42, de 2016, não determina alterações nos benefícios tributários concedidos, “inclusive os decorrentes de regimes especiais de apuração, que resultem em redução do valor ICMS a ser pago” (Cláusula primeira), mas apenas autoriza que os Estados e o Distrito Federal façam tais alterações, como é próprio, aliás, do mecanismo dos convênios (CARVALHO; MARTINS, 2014:66).

Os entes federativos, então, terão a opção de condicionar a fruição do incentivo ou do benefício tributário ao depósito de, no mínimo, 10% (dez por cento) do valor do respectivo incentivo ou benefício em fundo de equilíbrio fiscal (Cláusula primeira, inciso I), que deverá ser instituído pela entidade federada (Cláusula segunda). Outra opção, mais simples, resultará na redução do montante do benefício ou incentivo tributário, redução esta que deverá ser de, no mínimo, 10% (dez por cento) do valor do benefício ou incentivo (Cláusula primeira, inciso II).

Vários Estados, até o momento, implantaram a autorização concedida pelo Convênio



ICMS nº 42, de 2016⁹, sendo o caso mais notório do Estado do Rio de Janeiro, que já é objeto de discussão no Supremo Tribunal Federal, na ADI 5.635/DF, Relator Ministro Roberto Barroso. O pedido liminar não foi deferido pelo Relator, que descreveu os fundamentos invocados pela Confederação Nacional da Indústria, requerente da ação direta:

4. Dessa forma, o requerente sustenta a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 2º; 4º, caput e inciso I; e 5º, da Lei Estadual nº 7.428/2016, bem como dos dispositivos correlatos do Decreto nº 45.810/2016 e do Convênio ICMS 42/2016, aduzindo, em síntese, que:

(i) O art. 2º da lei estadual teria criado nova espécie tributária, o que é de competência exclusiva da União e deve ser feito por lei complementar, violando os arts. 146, III; 148; 149 e 154, da Constituição;

(ii) O mesmo dispositivo tenta instaurar um empréstimo compulsório, o que também deve ser feito pela União, por lei complementar. Ainda, o suposto empréstimo compulsório não se enquadraria nas hipóteses autorizadoras para a exação previstas no art. 148, da Constituição;

(iii) O conjunto normativo prevê aumento de carga tributária para ser aplicada no mesmo exercício financeiro, a partir de 01.12.2016, o que viola os princípios da anterioridade e noventena (art. 150, III, b e c, da Constituição);

(iv) A afetação ao FEEF vincula a receita do ICMS a uma destinação específica, em afronta ao art. 167, IV, da Constituição;

(v) Há violação à segurança jurídica no que se refere a benefícios fiscais condicionados ou onerosos, uma vez que o art. 2º prevê o depósito como condição para a fruição de benefícios já concedidos, possuindo, na prática, efeitos retroativos;

(vi) Existe afronta à proporcionalidade, pois as medidas impostas aos contribuintes são desproporcionais aos fins pretendidos (alcance da estabilidade financeira do Estado).

Percebe-se que a tônica da argumentação desenvolvida na ADI 5.635/DF centra-se na natureza jurídica do valor exigido pelo Estado do Rio de Janeiro, entendendo-se que o pagamento do montante para os fundos de estabilização resultaria na criação de um novo tributo, sem respaldo no texto constitucional, além de importar em alteração das condições inicialmente estabelecidas para o gozo dos benefícios fiscais, afrontando o princípio da segurança jurídica. Também os poucos trabalhos doutrinários sobre o Convênio ICMS nº 42, de 2016, caminham por essa mesma trilha.

Eduardo Maneira e Marco Correia Piqueira Maia, nesse sentido, invocando o artigo 178 do Código Tributário Nacional (CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), afirmam

⁹ No Rio de Janeiro, Lei Estadual nº 7.428, de 25 de junho de 2016; em Pernambuco, Lei Estadual nº 15.865, de 30 de junho de 2016; na Bahia, Lei Estadual nº 13.564, de 20 de junho de 2016; no Ceará, Lei Estadual nº 16.097, de 27 de julho de 2016; em Alagoas, Lei Estadual nº 7.835, de 14 de outubro de 2016; no Piauí, Lei Estadual nº 6.875, de 4 de agosto de 2016; na Paraíba, Lei Estadual nº 10.758, de 14 de setembro de 2016; em Sergipe, Lei Estadual nº 8.180, de 28 de dezembro de 2016; e no Rio Grande do Norte, Lei Complementar nº 595, de 26 de abril de 2017. O Estado de Goiás havia implementado mecanismo antes mesmo do Convênio ICMS nº 42, de 2016 (Lei Estadual nº 19.197, de 7 de janeiro de 2016), mas, posteriormente, revogou o fundo de equilíbrio fiscal (Lei Estadual nº 19.261, de 19 de abril de 2016).



que em relação ao “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” (MANEIRA; MAIA, 2016:3). Além disso, por entenderem que os pagamentos a serem feitos ao fundo de equilíbrio fiscal correspondem ao pagamento de parte do valor do ICMS, Maneira e Piqueira Maia sustentam que haverá indevida vinculação da receita tributária a um fundo, o que é vedado pelo artigo 167, inciso IV, da Constituição da República (MANEIRA; MAIA, 2016:4).

Também nessa mesma linha, Gustavo Brigagão entende que o Convênio ICMS nº 42, de 2016, além de ter tratado de matéria alheia ao seu campo de competência, contraria o artigo 178 do CTN, bem como o artigo 167, inciso IV, da Constituição da República (BRIGAGÃO, 2016:3-5). Brigagão, convém adiantar esta informação, afirma que o Convênio ICMS nº 42, de 2016, não convalidou benefícios fiscais concedidos à margem das regras constantes da Lei Complementar nº 24, de 1975, razão pela qual ele deve ser aplicado “[...] estritamente aos benefícios fiscais que tenham sido criados no âmbito do Confaz e não devem ser compreendidas como convalidadoras dos benefícios que foram criados ao arropio daquele órgão” (BRIGAGÃO, 2016:4).

Ainda Donovan Mazza Lessa e Marco Correia Piqueira Maia endossam os argumentos já expostos, acrescentando que a exigência do depósito do montante correspondente a, no mínimo, 10% (dez por cento) do benefício ainda ofenderia a regra constitucional da não-cumulatividade (LESSA; MAIA, 2017:E-2).

Todos os argumentos utilizados contra o Convênio ICMS nº 42, todavia, desconsideram a realidade brasileira, qual seja, a existência de grande número de benefícios fiscais, concedidos no âmbito da “guerra fiscal”, e que se mostram juridicamente nulos, à luz da Lei Complementar nº 24, de 1975. Gustavo Brigagão, cabe reconhecer, não desconsidera essa realidade, mas dela se afasta ao afirmar que as regras do Convênio ICMS nº 42, de 2016, apenas se aplicariam “[...] estritamente aos benefícios fiscais que tenham sido criados no âmbito do Confaz [...]” (BRIGAGÃO, 2016:4). Essa argumentação não se mostra a mais adequada.

De fato, é mais correto afirmar que o Convênio ICMS nº 42, de 2016, implicou a convalidação de todos os benefícios e incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, “inclusive os decorrentes de regimes especiais de apuração, que resultem em redução do valor ICMS a ser pago” (Cláusula primeira). Dessa forma, as entidades federativas



que adotarem as regras do Convênio ICMS nº 42, de 2016, poderão formar seus fundos de equilíbrio fiscal, os quais serão integralizados com recursos oriundos da redução de todos os benefícios e incentivos fiscais. Não houve nenhuma ressalva nas regras do Convênio ICMS nº 42, de 2016, e não se deve interpretar tais regras desconsiderando-se a realidade brasileira, na qual, como visto, campeiam benefícios fiscais concedidos à margem da Lei Complementar nº 24, de 1975.

Cabe recordar, nesse passo, a lição de Emilio Betti, segundo a qual “a vida social é contemplada pelo direito não na complexidade e na concretude de suas infinitas manifestações, mas sob o aspecto circunscrito que interessa para as suas relações com esses problemas” (BETTI, 2007:18). Daí as escolhas e simplificações feitas pelos dispositivos normativos, resumindo e classificando “os fenômenos sociais em esquemas e categorias que os tornem mais acessíveis à disciplina que a eles se destina” (BETTI, 2007:18). Consequentemente, não se pode pressupor que os textos legais tenham sido forjados de costas para a realidade, para os fatos sociais e econômicos que são objeto da regulamentação jurídica, motivo pelo qual, prossegue Emilio Betti, “é claro que a interpretação jurídica também deve levá-los em conta e adotá-los na construção dogmática destinada a evidenciar o sentido das normas jurídicas em que recorrem” (BETTI, 2007:20).

O CONFAZ, ao editar o Convênio ICMS nº 42, de 2016, não poderia ter ignorado a realidade tão presente da “guerra fiscal”, de modo que, ao permitir a convalidação de benefícios e incentivos fiscais, “[...] inclusive os decorrentes de regimes especiais de apuração, que resultem em redução do valor ICMS a ser pago [...]” (Cláusula primeira), ainda que tacitamente, optou por cancelar todos esses benefícios. E, por isso, também permitiu que os Estados e o Distrito Federal fizessem a revisão de tais benefícios e incentivos, reduzindo-os em percentual não inferior a 10% (dez por cento) dos montantes iniciais, de modo a recompor as finanças estaduais. Seria ilógico, e praticamente inútil, limitar a autorização prevista no Convênio ICMS nº 42, de 2016, apenas aos benefícios e incentivos concedidos regularmente no âmbito do CONFAZ, nos termos da Lei Complementar nº 24, de 1975. Todos os benefícios fiscais em relação ao ICMS poderão ser alcançados pelas regras do Convênio ICMS nº 42, de 2016

Nessa linha, Jerry Levers de Abreu e Orlando F. Dalcin, ainda examinando o Convênio ICMS nº 31, de 2016 (que foi substituído pelo Convênio ICMS nº 42, de 2016), após ressaltarem o caráter meramente autorizativo dos convênios, também argumentam que, “[...] caso o Judiciário não reconheça que a cobrança [de valores para o fundo de equilíbrio



fiscal] é manifestamente ilegal, terá que ser reconhecido que os incentivos fiscais sobre os quais recaem os depósitos não são inconstitucionais, mas sim, tacitamente aprovados pelo Confaz” (ABREU; DALCIN, 2016:E-2).

Realmente, se se permite aos Estados e ao Distrito Federal a revisão dos benefícios concedidos, ainda que esses benefícios tenham sido concedidos à margem do CONFAZ, há que se reconhecer, sob o ponto de vista lógico, que as concessões de benefícios fiscais foram legitimadas pelo Convênio ICMS nº 42, de 2016, porque não seria razoável supor que o referido Convênio houvesse legitimado o uso pelos Estados de sua própria torpeza. Em outras palavras, o pressuposto lógico para a redução dos benefícios fiscais é a convalidação desses mesmos benefícios fiscais, fazendo-se, então, uma repactuação dos termos inicialmente estabelecidos.

Outra alternativa ao raciocínio ora desenvolvido é, como já assinalado, supor que, alheio à guerra fiscal, o CONFAZ tenha disciplinado a redução apenas dos benefícios fiscais regularmente concedidos (com autorização prévia e unânime de todos os Estados e do Distrito Federal, nos termos da Lei Complementar nº 24, de 1975), quando, sabidamente, tais benefícios se apresentam como exceção no conturbado cenário brasileiro, em que campeia, reitere-se, a guerra fiscal.

Desse modo, antecipando-se às eventuais soluções vindas do Poder Judiciário e do Poder Legislativo, e atento à grave crise fiscal vivida pelos Estados e pelo Distrito Federal, o CONFAZ editou o Convênio ICMS nº 42, de 2016, instrumento normativo que, convalidando os benefícios e incentivos fiscais concedidos, notadamente os RET's, permitiu a revisão de tais benefícios e incentivos fiscais.

4 Pressupostos para a revisão de benefícios e incentivos fiscais

Noutro giro, e atento aos limites deste trabalho, é necessário pontuar que a autorização conferida pelo Convênio ICMS nº 42, de 2016, não pode ser entendida como um *cheque em branco*, que permita Estados e Distrito Federal reduzirem ou mutilarem, como bem aprouverem suas Assembleias Legislativas, os incentivos e benefícios fiscais concedidos (ainda, repita-se, que a concessão dos benefícios tenha sido feita à margem das regras da Lei Complementar nº 24, de 1975). Os benefícios e ajustes fiscais, no mais das vezes, especialmente quando formalizados pela via dos “regimes especiais de tributação”, são ajustes bilaterais, verdadeiros contratos, que não podem ignorar a participação do contribuinte como



parte contratante.

Carlos Victor Muzzi Filho (MUZZI FILHO, 2016:261), utilizando-se a distinção feita por Paulo de Barros Carvalho entre regimes especiais “adjetivos” (que estabelecem obrigações tributária acessórias) e regimes especiais “substantivos” (que modificam as obrigações tributárias principais), afirma:

[...] o regime especial é mecanismo previsto na legislação tributária que, exigindo o consentimento (e a iniciativa) do contribuinte, permite alterar aspectos não apenas formais da obrigação tributária relativa ao ICMS, mas, sobretudo, aspectos materiais daquela obrigação. Por isso, o estudo que se faça desses regimes, para se mostrar mais completo, não pode desconsiderar a presença deste consentimento na própria origem do regime especial (MUZZI FILHO, 2016:262)

Dessa maneira, prossegue Carlos Victor Muzzi Filho, a “[...] admissão da natureza bilateral dos regimes especiais de tributação do ICMS, obviamente, provoca importantes consequências jurídicas, notadamente na interpretação das regras consensualmente fixadas” (MUZZI FILHO, 2016:267). Ademais, estabelecida a natureza bilateral (ou contratual) do ajuste celebrado entre contribuinte e Estado, “eventuais controvérsias que surjam, relativamente ao próprio desenvolvimento da relação tributária, devem buscar soluções em mecanismos próprios do direito contratual (seja o contrato privado, seja o contrato público)” (MUZZI FILHO, 2016:267).

Também nessa direção, Vítor Faveiro, ao tratar de regimes alternativos de tributação, pontua que, nesses casos, a obrigação tributária “*ex lege*” fica, por assim dizer, “impedida”, havendo a “substituição da situação potencial de obrigação fiscal de prestação pecuniária por uma situação especial, concreta, efectiva e definitiva de obrigação de prestação em espécie” (FAVEIRO, 2002:754). Prossegue Vítor Faveiro que “se ocorrer o incumprimento do contrato, na totalidade, ou em parte, a situação jurídica que daí resulta não é a da aplicação automática da obrigação fiscal de prestação pecuniária, mas sim a dos efeitos directos de não cumprimento de uma obrigação contratual” (FAVEIRO, 2002:755).

Portanto, não se pode aceitar a tese de que, mesmo por via de lei nova, os Estados possam rever os benefícios e incentivos fiscais concedidos anteriormente, desconhecendo ou desprezando a posição jurídica dos contribuintes, os quais, sendo partes do ajuste bilateral, têm prerrogativas jurídicas, como contratantes, que devem ser preservadas. Novamente com Carlos Victor Muzzi Filho:



Questões relativas, por exemplo, à existência de eventuais vícios na formação do consenso, serão melhor solucionadas à luz de princípios peculiares ao direito contratual. Também se pode cogitar do emprego de soluções vindas do direito dos contratos para solucionar possíveis desequilíbrios resultantes da alteração das condições iniciais do ajuste (excessiva onerosidade superveniente, lesão, entre outros institutos) (MUZZI FILHO, 2016:267).

As revisões dos benefícios fiscais dependeriam do prévio ajuste entre as partes envolvidas, não se podendo aceitar que as leis estaduais editadas possam alterar os ajustes bilaterais celebrados. Não se tratam de leis que estabelecem novo padrão monetário, ou fixem novos critérios de correção monetárias, as quais, segundo entendimento do STF, poderiam modificar contratos anteriormente pactuados¹⁰. Tratam-se, sim, de previsões legais que se dirigem para ajustes bilateralmente firmados entre as partes envolvidas (contribuintes e Estados), razão pela qual a sua revisão dependeria também de ajuste consensual entre os envolvidos.

Não se afirma, por outro lado, que os benefícios fiscais seriam sempre imutáveis e alheios à revisão, visto que o ordenamento jurídico contempla, sim, a possibilidade de revisão dos ajustes. A Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, em seu artigo 65, inciso II, letra *d*, já contempla hipótese de “acordo entre as partes” para “restabelecer a relação que as partes pactuaram inicialmente entre os encargos do contratado e a retribuição da administração”, isso, entre outras possibilidades, na “na hipótese de sobrevirem fatos imprevisíveis, ou previsíveis porém de conseqüências incalculáveis, retardadores ou impeditivos da execução do ajustado, ou, ainda, em caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe”. Nessa mesma linha, o Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) também prevê, em seu

¹⁰ O STF distingue, para fins de proteção do ato jurídico perfeito e do direito adquirido, “duas diferentes espécies de situações jurídicas: (a) as situações jurídicas individuais, que são formadas por ato de vontade (especialmente os contratos), cuja celebração, quando legítima, já lhes outorga a condição de ato jurídico perfeito, inibindo, desde então, a incidência de modificações legislativas supervenientes; e (b) as situações jurídicas institucionais ou estatutárias, que são formadas segundo normas gerais e abstratas, de natureza cogente, em cujo âmbito os direitos somente podem ser considerados adquiridos quando inteiramente formado o suporte fático previsto na lei como necessário à sua incidência”. Nesse segundo caso, se incluem, “segundo reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, as normas que tratam do regime monetário - inclusive, portanto, as de correção monetária”, cuja “incidência é imediata, alcançando as situações jurídicas em curso de formação ou de execução. É irrelevante, para esse efeito, que a cláusula estatutária esteja reproduzida em ato negocial (contrato), eis que essa não é circunstância juridicamente apta a modificar a sua natureza” (Recurso Extraordinário 211.304/RJ, Plenário, Relator para o acórdão Ministro Teori Zavascki, DJe, 3.ago.2015). Cuidou-se, neste precedente, da criação do “Plano Real”, concluindo-se que os preceitos legais eram, então, “preceitos de ordem pública e seu conteúdo, por não ser suscetível de disposição por atos de vontade, têm natureza estatutária, vinculando de forma necessariamente semelhante a todos os destinatários. Dada essa natureza institucional (estatutária), não há inconstitucionalidade na sua aplicação imediata (que não se confunde com aplicação retroativa) para disciplinar as cláusulas de correção monetária de contratos em curso” (Recurso Extraordinário 211.304/RJ, Plenário, Relator para o acórdão Ministro Teori Zavascki, DJe, 3.ago.2015). As alterações dos benefícios fiscais não podem ser compreendidas como normas de natureza cogente, porque suas disposições se dirigem, diretamente, para o conteúdo das cláusulas pactuadas entre fisco e contribuinte, no âmbito da concessão de benefícios fiscais.



artigo 478, hipóteses de revisão dos contratos por excessiva onerosidade superveniente. Assim, a revisão de ajustes contratuais é admitida pelo ordenamento jurídico, sendo de se rejeitar, sim, imposições unilaterais, venham impostas diretamente por um dos contratantes, venham ainda de lei ou atos normativos que interfiram, diretamente, nas cláusulas anteriormente pactuadas.

Obviamente que o tema comporta muitas outras discussões e implicações, mas, no âmbito limitado deste trabalho, há espaço apenas para ressaltar, uma vez mais, que as soluções para as questões relativas às reduções dos benefícios devem se pautar pela ótica contratual, não se podendo desconsiderar a natureza bilateral desses ajustes, especialmente quando formalizados pela via dos “regimes especiais de tributação”. Nova repactuação se afigura como a melhor solução, sem desconsiderar a hipótese, muito provável, que a realidade econômica dos Estados e do Distrito Federal, em muitos casos, justifique a revisão dos benefícios fiscais estipulados, com sua redução. Tal redução, entretanto, dependeria de cabal demonstração da necessidade de revisão dos benefícios fiscais.

5 Conclusão

O Convênio ICMS nº 42, de 2016, editado em contexto de intensa “guerra fiscal”, ao autorizar Estados e Distrito Federal a reduzir benefícios e incentivos fiscais, terminou por convalidar esses benefícios e incentivos fiscais, convalidação tácita, na medida em que não se mostra razoável supor que o CONFAZ desconhecesse a realidade dessa notória “guerra fiscal. Confirmou-se, assim, a hipótese ventilada no início deste trabalho, dado que a interpretação do referido Convênio ICMS nº 42, de 2016, não pode pressupor que o CONFAZ, entidade responsável pela edição do mencionado Convênio, tenha se preocupado apenas com benefícios e incentivos fiscais concedidos nos termos da Lei Complementar nº 24, de 1975, desconhecendo a proliferação de incontáveis benefícios e incentivos estipulados à margem da mesma Lei Complementar nº 24, de 1975.

O cenário de “guerra fiscal” é objeto de intensos debates, seja no âmbito do Poder Judiciário, seja também no âmbito do Poder Legislativo, discutindo-se, nesses âmbitos, soluções diversas para aquele cenário conflituoso. O CONFAZ, nesse contexto, antecipou-se em uma possível solução, muito embora o objetivo final do Convênio ICMS nº 42, de 2016, tenha sido autorizar a revisão dos benefícios e incentivos fiscais. Todavia, até por razões lógicas, o Convênio ICMS nº 42, de 2016, tacitamente ratificou os benefícios e incentivos



fiscais concedidos ao longo dos anos, confirmando, como assinalado, a hipótese apresentada no início desta exposição.

Por fim, foram esboçadas considerações sobre a melhor forma de se rever os benefícios e incentivos fiscais, pontuando-se que, por se tratar, no mais das vezes, de ajustes consensuais, celebrados de modo bilateral pelo fisco e pelo contribuinte, a revisão de tais benefícios e incentivos não poderá desconsiderada, seja pelo legislador estadual, seja pelo próprio fisco. As revisões dependerão, ou de prévia repactuação dos termos daqueles benefícios e incentivos fiscais, ou exigirão a efetiva demonstração da substancial alteração dos termos iniciais da celebração dos ajustes bilaterais.

Referências

- ABREU, Jerry Levers de; DALCIN, Orlando F. Convênio ICMS 31: ilegalidade ou convalidação. *In: Valor econômico*. 4.maio.2016, p. E-2.
- BETTI, Emilio. **Interpretação da lei e dos atos jurídicos: teoria geral e dogmática**. Tradução brasileira de Karina Jannini. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. **Estudos tributários – Carga tributária no Brasil – 2015 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**. 2015. Disponível em <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-adianeiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>, consulta em 3.maio.2017.
- BRIGAGÃO, Gustavo. Convênio sobre depósito ou redução de benefícios fiscais de ICMS gera incertezas. *In: Conjur – Consultor jurídico*. 18.maio.2016, disponível em <http://www.conjur.com.br/2016-mai-18/consultor-tributario-convenio-reducao-beneficios-fiscais-icms-gera-incertezas>, consulta em 10.maio.2017.
- CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal – Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2014.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado; SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; **ICMS – Diagnósticos e proposições – 1º Relatório ao Governador do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.
- DIAS, Hugo Reis. Guerra fiscal: um espelho da crise do federalismo brasileiro e fator de mitigação da garantia de justiça fiscal. *In: DERZI, Misabel Abreu Machado; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida (coord.). Justiça fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 255/278).
- FAVEIRO, Vítor. **O estatuto do contribuinte – A pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito**. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.
- GUSTIN, Miracy B. S.; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re)pensando a pesquisa jurídica**. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- LESSA, Donovanam Mazza; e MAIA, Marcos Correia Piqueira. Inconstitucional redução de benefícios fiscais. *In: Valor econômico*. 16.fev.2017, p. E-2.
- MANEIRA, Eduardo; e MAIA, Marcos Correia Piqueira. Breves considerações a respeito do Convênio ICMS nº 42/2016. *In: Jota*, 19.maio.2016, disponível em <https://jota.info/artigos/breves-consideracoes-respeito-convenio-icms-no-422016-19052016>, p. 1-8, consulta em 10.maio.2017.



MARTINS, Ives Gandra da Silva. Isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS em face da denominada guerra fiscal entre os Estados. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime Jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros e ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2015, p. 225-243.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. Regime especial de tributação no ICMS: o necessário enfoque contratual. *In*: MURTA, Antônio Carlos Diniz; BELTRAMI, Andrés Javier Blanco; BUFFON, Marciano (coord.). **Direito tributário e financeiro II**. Florianópolis: CONPEDI, 2016, p. 256-273.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. Conflito de competência na exoneração tributária: “guerra fiscal e danos colaterais”. *In*: SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; e FONSECA, Maria Juliana (coord.). **Tributação sobre o consumo**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 87-113.

ROSTAGNO, Alessandro. A “guerra fiscal” no contexto jurídico-político do desenvolvimento regional brasileiro. *In*: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Código Tributário Nacional – 50 anos – Estudos em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 41-56.