

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO PÚBLICO

AFRÂNIO MENEZES DE OLIVEIRA JÚNIOR

**INCENTIVOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS:
regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal**

Maceió
2015

AFRÂNIO MENEZES DE OLIVEIRA JÚNIOR

**INCENTIVOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS:
regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Público da Universidade Federal de Alagoas, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Gabriel Ivo

Maceió

2015

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico
Bibliotecário Responsável: Valter dos Santos Andrade

O48i Oliveira Júnior, Afrânio Menezes de.
Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federais e guerra fiscal /Afrânio Menezes de Oliveira Júnior. – 2016. 224f.

Orientador: Gabriel Ivo.
Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito. Programa de Pós-Graduação em Direito. Maceió, 2016.

Bibliografia: f. 210-224.

1. Incentivos fiscais. 2. ICMS. 3. Brasil.[Constituição (1988)]. 4. Brasil.[Lei Complementar n. 24 de 07 de janeiro 1975]. 5. Guerra fiscal. 6. Federalismo fiscal - Brasil. I. Título.

CDU: 342.24:336.271.1



UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS - UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS - FDA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PPGD
MESTRADO EM DIREITO



AFRÂNIO MENEZES DE OLIVEIRA JÚNIOR


“INCENTIVOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas e guerra fiscal”

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Alagoas – UFAL, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. GABRIEL IVO

A Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à defesa, em nível de Mestrado, e o julgou nos seguintes termos:

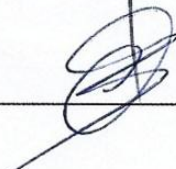
Prof. Dr. Manoel Cavalcante de Lima Neto

Julgamento: 10,0 (APROVADO) Assinatura: 

Prof. Dr. Beclaute Oliveira Silva

Julgamento: 10,0 (APROVADO) Assinatura: 

Prof. Dr. Celso de Barros Correia Neto (UCB)

Julgamento: 10,0 Assinatura: 

Maceió, 31 de julho de 2015.

Antônio Fabiano de Miranda
Assistente de Administração
SIAF nº 1008363

A meus filhos, Ana Luiza e Artur, meus presentes divinos.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus pela presença constante em minha vida, por me conceder discernimento e perseverança nos estudos e, sobretudo, por me possibilitar vivenciar este momento tão especial.

Ao professor Gabriel Ivo, do Programa de Mestrado em Direito Público da Universidade Federal de Alagoas — UFAL, mestre e amigo, pelo incentivo, pela generosidade, pela seriedade intelectual e, principalmente, pela orientação na concepção e no desenvolvimento desta dissertação.

Aos demais professores da UFAL, especialmente aos professores Marcos Mello, Manoel Cavalcante, Beclate Oliveira, Graça Gurgel, Adrualdo Catão, Elaine Pimentel e Alessandra Marchioni, pelos sábios ensinamentos.

Aos meus amados pais, Afrânio e Edilde, meus heróis, que tantas vezes trabalharam dobrado, inclusive nos finais de semana e feriados, sacrificando seus sonhos em favor dos nossos.

À minha linda esposa Cibele, meu equilíbrio perfeito, pelo carinho, pelo amor e pela bondade na condução da nossa família nos momentos de minha necessária ausência.

Aos meus irmãos, Marta, Wagner e Aline, pelo incentivo e carinho; aos meus avós, tios, sobrinhos, primos e enteada, pelo apoio e torcida; à minha cunhada Luciana Gico e à minha sogra Elita Gico, pela generosa ajuda na criação e na educação dos nossos filhos.

Aos meus amigos e colegas da Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas - SEFAZ/AL, pela paciência e compreensão nas horas difíceis.

Por fim, ao Sidney Wanderley, pelas precisas revisões e correções.

RESUMO

Esta dissertação tem como objeto de estudo os incentivos fiscais do ICMS, um dos instrumentos mais utilizados pelos Estados e pelo Distrito Federal para intervir nas relações econômicas, na busca de desenvolvimento social local. Desde longa data, tem-se observado nos Estados, especialmente nos menos desenvolvidos, o exercício unilateral da competência exonerativa em matéria de ICMS, sem que seja observada a vedação expressa constante no § 2º do art. 2º da Lei Complementar nº 24/75, que exige a aprovação dos incentivos por meio de convênio firmado no Conselho Nacional de Política Fazendária — Confaz, com anuência unânime de todos os Estados e do DF. Diante desse persistente desrespeito às prescrições legais, o problema central deste estudo é investigar se todo o texto da LC nº 24/75 foi recepcionado pela Constituição vigente; especificamente, se há vedação constitucional aos Estados e ao DF para a concessão unilateral de toda e qualquer modalidade de incentivo fiscal; se o art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88 realmente exige deliberação unânime para aprovação e revogação de incentivos fiscais, como peremptoriamente tentam afirmar a maior parte da doutrina e a jurisprudência; se a sistemática sancionatória da referida lei pode ser aplicada na atualidade; e se existem falhas no direito brasileiro que inviabilizam a concessão de incentivos do ICMS, que promovem a competição fiscal ilegal e que permitem o desperdício de dinheiro público e a deterioração das relações federativas. A temática é abordada sob o ponto de vista da ciência do direito, considerada esta em seu sentido estrito, como linguagem de sobrenível, que fala a respeito de outra linguagem, o direito positivo, ou linguagem prescritiva.

Palavras-Chave: Incentivos fiscais. ICMS. Constituição federal de 1988. Lei Complementar nº 24/75. Federalismo. Guerra fiscal.

ABSTRACT

This work has as study object the ICMS tax incentives, one of the tools most used by States and the Federal District to intervene in economic relations, in search of local social development. Since long time, it has been observed in the States, especially the least developed one's, the unilateral exercise of the ICMS competence's dissolution, without having due regard to the sealing expressed in § 2 of Art. 2 of Complementary Law No. 24/75, which requires the approval of incentives through an agreement signed with the National Council for Financial Policy — Confaz, with unanimous consent of all states and the Federal District. Given this persistent disregard for legal requirements, the central problem of this study is to investigate whether the entire text of CL No. 24/75 was approved by the current Constitution; specifically, if there is constitutional seal the States and the Federal District to the unilateral grant of any form of tax incentives; if the Art. 155, § 2, XII, "g", the CF/88 actually requires a unanimous decision for approval and revocation of tax incentives, as peremptorily try to emphasize most of the doctrine and jurisprudence; if the penalty logic of the law can be applied today; and for failures in Brazilian law that prevent the granting of ICMS incentives that promote illegal tax competition and allow the waste of public money and the deterioration of federal relations. The theme is approached from the point of view of the science of law, taking this in its strict sense, as over level language, talking about another, positive law, or prescriptive language.

Keywords: Tax incentives. ICMS. Federal Constitution of 1988. Complementary Law No. 24/75. Federalism. Fiscal war.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 ESTADO, CONSTITUIÇÃO E EXTRAFISCALIDADE	15
2.1 Estado e tributação: as funções do tributo nos diferentes modelos de Estado	15
2.1.1 Estado: origem, definição e delimitação	15
2.1.2 Estado moderno: a tributação como condição de existência do próprio Estado	17
2.1.3 Estado liberal: adequação do tributo à manutenção da estrutura mínima estatal	19
2.1.4 Estado social: o tributo como instrumento de intervenção socioeconômica	21
2.2 Constituição e intervenção socioeconômica	23
2.2.1 Constitucionalização da ordem socioeconômica.....	24
2.2.2 Constituição federal de 1988: uma conciliação entre valores liberais e sociais.....	25
2.2.3 Constituição reguladora: a norma tributária como mecanismo de indução econômica	26
2.3 Extrafiscalidade: um fenômeno jurídico multifuncional	31
2.3.1 Extrafiscalidade: origem e regime jurídico	31
2.3.2 Extrafiscalidade: uso e definição.....	35
2.3.3 Demarcação constitucional do conteúdo jurídico da extrafiscalidade	38
2.3.4 Limites constitucionais à extrafiscalidade.....	40
2.4 Conclusão	43
3 INCENTIVOS FISCAIS	45
3.1 Definição: uma tarefa complexa	45
3.2 Regime jurídico	49
3.3 Incentivos fiscal-tributários	51
3.3.1 Isenções	53
3.3.2 Reduções tributárias (isenções parciais).....	59
3.3.2.1 Reduções diretas: redução de base de cálculo e de alíquota	60
3.3.2.2 Reduções indiretas: crédito presumido e as deduções de despesas fictas	62
3.3.3 Diferimento	63
3.3.4 Alíquota zero.....	64
3.3.5 Remissão	65
3.3.6 Anistia	66
3.3.7 Outros incentivos fiscal-tributários	67
3.3.7.1 Simplificação e redução de deveres instrumentais.....	68
3.3.7.2 Modificação de aspectos secundários da obrigação tributária	69

3.4 Incentivos tributários e imunidades tributárias	70
3.5 Incentivos fiscal-financeiros	71
3.5.1 Subvenções.....	74
3.5.2 Subsídios	76
3.5.3 Outros incentivos financeiros.....	78
3.6 Incentivos fiscais, lei de responsabilidade fiscal e renúncia de receita.....	80
3.7 Conclusão	84
4 INCENTIVOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS	86
4.1 Breve esboço histórico sobre ICMS.....	86
4.2 ICMS e a Constituição Federal de 1988	90
4.3 Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir)	94
4.4 Lei Complementar nº 24/1975	97
4.4.1 Requisito da unanimidade	98
4.4.2 Convênios Confaz e a legalidade tributária.....	106
4.4.2.1 Natureza jurídica dos convênios.....	107
4.4.2.2 Legalidade tributária e incentiva fiscais do ICMS	110
4.4.3 Abrangência da regulação dos incentivos fiscais	115
4.4.4 Regras sancionatórias	123
5 FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO.....	135
5.1 Estado federal	135
5.1.1 Federalismo: traços característicos.....	140
5.1.2 Federalismo no Brasil: breve esboço histórico-constitucional.....	146
5.2 Federalismo fiscal brasileiro	153
5.2.1.1 Repartição das fontes de receitas	155
5.3 Conclusão	164
6 GUERRA FISCAL DO ICMS, SOLUÇÕES E REFORMAS	166
6.1 A guerra fiscal	166
6.2 A guerra fiscal no âmbito do ICMS.....	169
6.3 A posição do STF em relação à guerra fiscal.....	171
6.3.1 O controle de constitucionalidade via ADI.....	172
6.3.2 O controle difuso via Recurso Extraordinário.....	178
6.3.4 A proposta de súmula vinculante	182
6.3.5 Os efeitos concretos do controle de constitucionalidade da guerra fiscal	187
6.4 Soluções e reformas.....	188
6.4.1 Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011	189

6.4.2 Convênio ICMS nº 70, de 30 de julho de 2014.....	193
6.4.3 Resolução do Senado nº 13, de 25 de abril de 2012.....	195
6.4.4 Proposta de Emenda à Constituição nº 41, de 2014	198
6.4.5 Proposta de Resolução do Senado nº 1, de 2013.....	200
6.4.6 Projeto de Lei Complementar do Senado nº 130, de 2014.....	201
6.4.7 Soluções propostas	202
6.5 Conclusão	203
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS	206
REFERÊNCIAS	210

1 INTRODUÇÃO

Incentivo fiscal é um tema que tem despertado na atualidade grande interesse na dogmática tributária. O uso da tributação para finalidade não estritamente arrecadatória tornou-se prática comum e corriqueira de todos os entes federativos. No entanto, quando o exercício da competência exonerativa tem como objeto o ICMS, imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, a temática tem despertado grande divergência de opiniões em relação a diversos aspectos, tanto na comunidade jurídica quanto nos demais setores da sociedade, principalmente em face dos reflexos negativos das políticas extrafiscais do ICMS, que normalmente extrapolam o âmbito jurídico e repercutem na esfera socioeconômica.

Diante desse contexto, este trabalho tem como objeto de estudo os incentivos fiscais concedidos no âmbito do ICMS, um dos instrumentos mais utilizados pelos Estados e pelo Distrito Federal para intervir nas relações econômicas, na busca de promoção de desenvolvimento social local. Não se deixa de reconhecer, contudo, o valor e a necessidade de pesquisas na esfera dos demais tributos do sistema tributário brasileiro. A delimitação realizada aqui tem o único propósito de investigar o objeto de forma mais minuciosa e criteriosa, já que o ICMS foi o tributo que recebeu o mais extenso tratamento constitucional, e, sem dúvida, é o que apresenta maior complexidade jurídica em face da ampla legislação produzida em todo o país.

A opção pelo estudo dos incentivos fiscais do ICMS tem justificativa em diversos aspectos práticos e científicos. De início, é preciso destacar que esse imposto é inquestionavelmente a maior fonte de arrecadação dos Estados brasileiros, e, em virtude disso, representa significativo percentual na carga tributária nacional.¹ Assim, é de extrema relevância jurídica examinar a adequação dos instrumentos normativos de imposição e de exoneração aos interesses sociais, sobretudo diante da necessidade de ampliação e de manutenção da prestação dos serviços públicos essenciais à sociedade, que demandam continuamente o aumento de arrecadação tributária. Em segundo lugar, é preciso ressaltar que o ICMS é um imposto de perfil econômico nacional, que onera o consumo de mercadorias e a prestação de serviços, cuja competência para instituir, curiosamente, a Constituição federal de 1988 atribuiu aos Estados e

¹ Segundo estudo elaborado pela Receita Federal do Brasil, para o ano base de 2012, o ICMS é responsável por arrecadar o equivalente a 82,71% da arrecadação tributária dos Estados, o que equivale a 20,80% de toda carga tributária nacional, ou seja, 7,46% do PIB do Brasil. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Estudo sobre a Carga Tributária no Brasil**, ano 2012, pp. 4 e 10. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf>> Acesso em: 30 set. 2014.

ao Distrito Federal, motivo pelo qual o incentivo concedido em um Estado, em várias situações, acaba afetando diretamente outros Estados que fazem parte do mesmo ciclo econômico. Isto é, há interferência direta da tributação local nas relações federativas, exigindo-se, então, ampla discussão na comunidade científica.

Outra questão essencial acerca do tema diz respeito ao fato de que, desde há muito tempo, tem-se observado nos Estados, especialmente nos menos desenvolvidos, o exercício unilateral da competência exonerativa em matéria de ICMS, sem que seja observada a vedação expressa constante no § 2º do art. 2º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975 (LC nº 24/75), que exige a aprovação dos incentivos fiscais por meio de convênio firmado no Conselho Nacional de Política Fazendária — Confaz, com anuência unânime de todos os Estados e do Distrito Federal. Nesse sentido, torna-se indispensável perquirir, sob o ponto de vista jurídico, quais seriam os motivos que contribuem com este persistente desrespeito ao texto legal.

O problema central deste estudo será investigar se todo o texto da LC nº 24/75 foi recepcionado pela Constituição vigente; especificamente, se há vedação constitucional aos Estados e ao DF para a concessão unilateral de toda e qualquer modalidade de incentivo fiscal; se o art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88 realmente exige deliberação unânime para aprovação e revogação de incentivos fiscais, como peremptoriamente tentam afirmar a maior parte da doutrina e a jurisprudência; se a sistemática sancionatória da referida lei pode ser aplicada na atualidade; e se existem falhas no direito brasileiro que inviabilizam a concessão de incentivos no âmbito do ICMS, que promovem a competição fiscal ilegal e permitem o desperdício de dinheiro público e a deterioração das relações federativas.

Não se tem, aqui, nenhuma pretensão de exaurir o tema, quer pela sua amplitude quer pela sua controvérsia, tanto na jurisprudência como na dogmática. Como ensina Gabriel Ivo, “os temas, em geral, devem ser revisados, reexaminados e reexplorados. Essa remissibilidade ajuda-nos na aproximação do saber que buscamos, na medida em que conhecemos seus pressupostos e limites”.² Assim, intenta-se estudar os incentivos fiscais com outro olhar, rediscutindo questões controvertidas sobre o ICMS ainda não debatidas exaustivamente, avaliando os posicionamentos adotados pelos Poderes Legislativo e Judiciário, bem assim discutindo propostas que possam contribuir na solução ou, pelos menos, na redução dos efeitos negativos que decorrem das políticas extrafiscais em matéria de ICMS.

² IVO, Gabriel Ivo. **Constituição Estadual**: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 18.

Posto isso, é preciso dizer ainda que a temática será abordada sob o ponto de vista da ciência do direito, tomando esta em seu sentido estrito, ou seja, como linguagem de sobrenível, que fala a respeito de outra linguagem, o direito positivo, ou linguagem prescritiva.³ Não se pretende aqui tratar dos incentivos fiscais do ICMS sob a perspectiva de outras propostas cognoscentes, que também podem tomar o direito como objeto de investigação, mas o consideram sob o ângulo externo, como o fazem a sociologia, a economia, a filosofia, a história, e a política, por exemplo.

Embora se reconheça a importância dos outros ramos do saber científico na plena compreensão do objeto, sobretudo no que diz respeito aos motivos políticos e às consequências econômicas e sociais decorrentes da concessão de incentivos fiscais, este trabalho tomará como ponto de partida o direito positivo, considerando-o, conforme define Paulo de Barros Carvalho, como um conjunto de normas jurídicas, validamente posto no sistema, de caráter eminentemente prescritivo, que tem como objeto a conduta humana, submetendo-se à lógica “deôntica” ou lógica do “dever ser”.⁴

A adoção dessa postura metodológica, todavia, não significa dizer que serão abandonadas as informações produzidas pelas outras ciências, que possam contribuir no processo de interpretação dos textos jurídicos e na análise de sua adequação à realidade jurídico-social presente. Pelo contrário, reconhece-se a intertextualidade extrajurídica,⁵ processo de composição do texto pelo intérprete, que permite a conversação do direito posto com outros conteúdos não jurídicos (extrassistêmicos), num denso intercâmbio de comunicações.

Há de evidenciar-se também que a abordagem dos incentivos fiscais do ICMS requer um enfoque interdisciplinar que abranja não só o direito tributário, mas inclua outros ramos, como o direito econômico, o financeiro, o processual e o constitucional, principalmente. Trata-se aqui da necessária consideração da intertextualidade intrajurídica,⁶ que proclama a unidade do sistema de normas jurídicas. Apesar disso, o trabalho situa as normas jurídicas construídas a partir do texto constitucional numa posição nuclear do ordenamento jurídico, tomando-as como fundamento de validade e legitimidade para as normas tributárias, seja no seu aspecto de imposição, seja no de exoneração.

O estudo fundar-se-á em pesquisas teóricas que incluem levantamento bibliográfico, abarcando posicionamentos dissonantes, fazendo referência a doutrinadores clássicos,

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 32-33.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 33.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 196-199.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 199.

nacionais e estrangeiros; busca-se, entretanto, as mudanças da temática na atualidade por meio de pesquisa em obras contemporâneas, incluindo teses, dissertações, artigos de revistas especializadas e de sítios da internet. Ademais, serão analisadas a jurisprudência atual dos tribunais nacionais que trataram da matéria, especialmente do STF, a legislação constitucional, tributária e financeira, bem como os projetos de modificação legislativa que tramitam no Congresso Nacional a respeito do tema.

Quanto à escolha do sistema de referência, adotou-se a concepção do direito enquanto estrato de linguagem, por considerar ser a postura epistemológica mais adequada às pretensões a serem aqui defendidas. Como destaca Goffredo Teles Júnior, “sem sistema de referência, o conhecimento é desconhecimento. O sistema de referência é condição do conhecimento”.⁷ Nesse sentido, ao compreender o direito enquanto texto, pretende-se compreender as normas tributárias exonerativas com maior rigor científico e analiticidade.

Quanto à estrutura da dissertação, inicia-se a pesquisa com esta introdução. Na segunda parte, será feita uma abordagem sobre o Estado, a Constituição e a extrafiscalidade, investigando-se as mudanças de concepção de tributação no transcorrer das alterações sucedidas nos modelos de Estado ao longo da história. Nesse item também serão abordadas as formas de intervenção do Estado na economia e as funções exercidas pela tributação no modelo intervencionista, destacando-se as peculiaridades da função extrafiscal do tributo, seus limites e os objetivos constitucionais que legitimam sua utilização.

Na terceira parte, tratar-se-á propriamente dos incentivos fiscais, instante em que serão demarcados seu regime jurídico e suas modalidades, e os principais instrumentos tributários e financeiros utilizados na concretização da extrafiscalidade, como, por exemplo, a isenção, a redução de base de cálculo e de alíquota, a remissão, os subsídios, as subvenções etc.

Na quarta parte do trabalho, serão apresentadas noções gerais do ICMS, analisando-se, de forma cuidadosa, os dispositivos constitucionais e legais relacionados ao regramento jurídico dos incentivos fiscais no âmbito desse gravame; discutindo-se, principalmente, a recepção da Lei Complementar nº 24/75 pela Constituição federal de 1988, especificamente no que diz respeito à exigência de aprovação unânime dos incentivos no âmbito do Confaz, à autorização para ratificação dos convênios por meio de decreto do Poder Executivo estadual, à abrangência de sua regulação e à sistemática sancionatória criada para o descumprimento de suas regras.

Na quinta parte, será estudado o federalismo, sua origem e principais características, o modelo de Estado federal adotado no Brasil, especialmente seu aspecto fiscal (ou federalismo

⁷ TELLES JÚNIOR, Goffredo. **O direito quântico**. 6. ed. São Paulo: Max Limonad, 1985, p. 289.

fiscal), as modificações ocorridas após o advento da Constituição federal de 1988, e as consequências produzidas por essas mudanças nas relações entre os entes da Federação.

Na sexta e última parte da dissertação, serão investigadas as razões dos conflitos federativos em matéria de ICMS (guerra fiscal), a adequação do posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria, as soluções encontradas pelos Estados e pelo Distrito Federal para enfrentar ou “driblar” seus problemas fiscais, e, finalmente, as propostas de reforma legislativa do ICMS mais relevantes.

Enfim, esse é cenário do trabalho a ser desenvolvido.

2 ESTADO, CONSTITUIÇÃO E EXTRAFISCALIDADE

O estudo dos incentivos fiscais requer, de início, a compreensão do que seja Estado, dos diferentes modelos assumidos por este no decorrer da história, bem como das mudanças sofridas pela tributação para se adequar às diferentes concepções de Estado. De outro lado, busca-se investigar como ocorreu a constitucionalização da intervenção na economia a partir das diferentes Constituições brasileiras. Parte-se ainda para a análise das noções gerais sobre extrafiscalidade, seu conteúdo e os limites a que juridicamente está submetida.

2.1 Estado e tributação: as funções do tributo nos diferentes modelos de Estado

Para melhor situar o tema dos incentivos fiscais, é necessário, ainda que de forma breve, examinar a origem e a evolução do Estado, seus modelos e crises, assim como suas transformações sofridas ao longo da história. A partir daí se poderá compreender a função do Estado contemporâneo, em especial do Estado constitucional brasileiro pós-1988. Não se pode negar, contudo, que a tarefa é árdua, já que seu resultado dependerá da escolha de uma perspectiva entre tantas escolas e doutrinas existentes.

2.1.1 Estado: origem, definição e delimitação

As teorias que tentam explicar a origem do Estado, segundo Said Maluf, são numerosas e variadas; todas elas, contudo, são meramente conjecturais, pois resultam de raciocínios hipotéticos. Para esse autor, as principais teorias relativas ao tema são agrupadas, sob o ponto de vista histórico-sociológico, em teorias da origem familiar, teorias da origem patrimonial e teorias da força.⁸

Dalmo de Abreu Dallari, por sua vez, afirma que a origem do Estado é explicada por dois grandes grupos de teorias: a) os que afirmam a formação natural ou espontânea, e b) os que sustentam a formação contratual. Para Dallari, defensor da criação contratualista, há divergências quanto às causas da formação do Estado, mas é comum a opinião no sentido de que foi a vontade dos homens que levou à criação do Estado. Quanto ao momento em que se

⁸ MALUF, Sahid. **Teoria geral do estado**. 26. ed. São Paulo: Globo, 2007, p. 61.

considera criado um novo Estado, o autor ressalta que não há uma regra uniforme, embora a maneira mais definida seja o reconhecimento pelos demais Estados.⁹

Quanto à definição de Estado, as teorias também são diversas e divergem entre si em relação a vários aspectos. Como lembra Sahid Maluf, “não há nem pode haver uma definição de Estado que seja geralmente aceita. As definições são pontos de vista de cada doutrina, de cada autor. Em cada definição se espelha uma doutrina”.¹⁰ Segundo Reinhold Zippellius, a concepção de Estado ora se voltava para uma perspectiva ético-social, ou seja, questionavam-se os fins que ele deveria perseguir e onde se localizava sua justificação, ora consista numa preocupação com a natureza real dos dados e do desenvolvimento do acontecer político.¹¹

Para Dallari, Estado é a “[...] ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território”.¹² Assim, observa-se que o autor, tomando o Estado como objeto de estudo da teoria geral do estado,¹³ elenca em seu conceito quatro elementos (ou notas características) essenciais: a soberania, o território, o povo e a finalidade (bem comum). Quer dizer, o autor difere de parte da doutrina ao acrescentar a finalidade como elemento essencial à caracterização do Estado.

Hans Kelsen, porém, sob a perspectiva da ciência do direito, entende que, “como organização política, o Estado é uma ordem jurídica. Mas nem toda ordem jurídica é um Estado”. O autor assegura que, “para ser um Estado, a ordem jurídica necessita [...] instituir órgãos funcionando segundo o princípio da divisão do trabalho para criação e aplicação das normas que a formam; tem de apresentar um certo grau de centralização”.¹⁴ Isto é, para Kelsen, “o Estado é aquela ordem da conduta humana que chamamos de ordem jurídica, a ordem à qual se ajustam as ações humanas, a idéia à qual os indivíduos adaptam sua conduta”.¹⁵

Há, na concepção kelseniana, portanto, uma identidade entre Estado e Direito. Como adverte Gabriel Ivo, “o Estado significa, assim, uma expressão para a unidade de um ordenamento jurídico, um ponto de imputação. Os conceitos de Estado e Direito não podem ser

⁹ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. V (prefácio da 20ª edição) e pp. 54 e 59.

¹⁰ MALUF, Sahid. **Teoria geral do estado**. 26. ed. São Paulo: Globo, 2007, p. 20.

¹¹ ZIPPELLIUS, Reinhold. **Teoria geral do estado**. 2. ed. Trad. Antônio Cabral de Moncada. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1984, pp. 1-3.

¹² DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 119.

¹³ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 2. Segundo este autor, o estudo que ele faz do Estado não se enquadra no âmbito estritamente jurídico, pois trata de muitos aspectos que irão influenciar na própria elaboração do direito.

¹⁴ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 6. ed., São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 200.

¹⁵ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Trad. Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 272.

separados, posto identificáveis”.¹⁶ Mais à frente, resume o autor: “o Estado é, então, um fenômeno jurídico e chega até onde chega o Direito”.¹⁷

Sob esse ponto de vista, os três elementos da teoria tradicional do Estado (povo, território e soberania), segundo Kelsen, “[...] só podem ser definidos juridicamente, isto é, eles apenas podem ser apreendidos como vigência e domínio de vigência (validade) de uma ordem jurídica”.¹⁸ Os três elementos podem ser assim explicados: o indivíduo pertence ao elemento povo se estiver incluído na esfera pessoal de validade de uma ordem jurídica; o território é o âmbito espacial onde as normas jurídicas vigoram (têm vigência); o poder do Estado é a validade e eficácia da ordem jurídica. Kelsen elenca ainda um quarto elemento, o âmbito temporal, que é o tempo durante o qual o ordenamento tem vigência.¹⁹

Apesar dos diferentes pontos de vista, parte-se neste trabalho da concepção de Estado enquanto pessoa jurídica,²⁰ isto é, como sujeito agente e sujeito de direitos e deveres, que deve observar e promover as finalidades políticas e sociais (plano pré-jurídico) inseridas no texto constitucional (plano jurídico). Frise-se, no entanto, que ao adotar um modelo de Estado estritamente jurídico, isso não significa aceitar que as decisões políticas inseridas no plano do direito positivo não possam ser modificadas ou aperfeiçoadas; tampouco que não possam ser excluídas do sistema jurídico, quando se tornarem inconstitucionais em razão dos efeitos negativos que repercutem no plano socioeconômico (plano pós-jurídico).

Afinal, como afirma Tercio Sampaio Ferraz Junior, “[...] as tarefas que são postas ao Estado, o que não só leva à multiplicação das normas, mas também à sua modificação estrutural, põem a descoberto as suas destinações”.²¹ Em suma, exige-se do Estado a responsabilidade pela transformação adequada da sociedade, de modo a realizar os valores que foram inseridos no seu corpo normativo.

2.1.2 Estado moderno: a tributação como condição de existência do próprio Estado

¹⁶ IVO, Gabriel Ivo. **Constituição estadual**: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 73.

¹⁷ IVO, Gabriel Ivo. **Constituição estadual**: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 75.

¹⁸ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 201.

¹⁹ IVO, Gabriel Ivo. **Constituição Estadual**: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro. São Paulo: Max Limonad, 1997, pp. 75-76.

²⁰ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 203.

²¹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Direito constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, 2007, p. 449.

Compreender a forma de tributação na atualidade requer um breve esboço histórico sobre a evolução do Estado. Mesmo que não se possa dizer, precisamente, que os modelos de organização do poder político assumiram um curso uniforme ao longo do tempo, é essencial demarcar seus contornos e suas características fundamentais, de modo que se possa apreender com mais exatidão sua estrutura normativa.

Dalmo de Abreu Dallari, ao tratar da evolução do Estado, salienta que: “com pequenas variações, os autores que tratam deste assunto adotaram uma seqüência cronológica, compreendendo as seguintes fases: *Estado Antigo, Estado Grego, Estado Romano, Estado Medieval e Estado Moderno*”.²² [grifo do autor] Todavia, como o interesse aqui se restringe ao aspecto fiscal do Estado, torna-se prescindível regressar aos modelos anteriores ao Estado moderno.

Como adverte Ricardo Lobo Torres, “do ponto de vista histórico, o Estado Fiscal coincide com o Estado de Direito. É inútil procurá-lo antes da modernidade”.²³ No período conhecido como Estado patrimonial, de meados do século XII a meados do século XVIII, a maior parte dos ingressos eram provenientes do patrimônio do príncipe.²⁴ No Estado patrimonial, o público e o privado se confundem.²⁵ Para José Casalta Nabais, um Estado desse tipo foi o Estado absoluto do iluminismo, predominantemente não fiscal, cujo suporte financeiro era fundamentalmente as receitas provenientes de seu patrimônio e os rendimentos da atividade comercial e industrial assumida em tributo ao ideário iluminista.²⁶

A partir da modernidade, porém, notadamente com as revoluções liberais, afirmou-se o Estado fiscal, que se sustenta essencialmente dos recursos provenientes da atividade econômica e do patrimônio do particular, captados por meio dos tributos exigidos por lei e justificados pela capacidade contributiva.²⁷ Ou seja, o Estado fiscal e o mercado (atividade econômica) se complementam. Como advertem Liam Murphy e Thomas Nagel, “não existe mercado sem governo e não existe governo sem impostos; o tipo de mercado existente depende das leis e

²² DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 62.

²³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal**. v. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 521.

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no Estado Democrático de Direito. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos**. São Paulo: Manole, 2005, p. 461.

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 7.

²⁶ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Lisboa: Almedina, 2004, p. 193.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no Estado Democrático de Direito. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos**. São Paulo: Manole, 2005, p. 461.

decisões políticas que o governo tem de fazer e tomar”.²⁸ Para Ricardo Lobo Torres, “o Estado de Direito só existe como Estado Fiscal e desaparecerá quando este desaparecer”.²⁹

O Estado fiscal, assim, tem sido a característica dominante e permanente do Estado moderno, embora tenha sofrido mudanças a partir da passagem do modelo de Estado liberal para o Estado social.³⁰ Em outras palavras, a função exercida pela tributação foi se modificando, adaptando-se às novas necessidades advindas das diferentes concepções de Estado ao longo do decorrer da história.

2.1.3 Estado liberal: adequação do tributo à manutenção da estrutura mínima estatal

O Estado liberal fiscal corresponde ao Estado de direito dos séculos XVIII e XIX,³¹ período em que ocorre a ascensão política da burguesia, caracterizando-se como Estado mínimo, com funções restritas quase que à mera vigilância da ordem social e à proteção contra ameaças externas.³² No plano filosófico, diversas teorias convergiram para o florescimento desse modelo; de maneira especial, podem ser citadas a teoria da autonomia moral do indivíduo (Immanuel Kant), a da exigência de direitos e liberdades fundamentais do indivíduo (Wilhelm von Humboldt), e a teoria do liberalismo econômico de Adam Smith (*laissez faire, laissez passer, le monde va de lui-même*).³³

A passagem do mercantilismo ao liberalismo, de fato, marca o apogeu do individualismo e eleva a liberdade individual a alturas inimagináveis,³⁴ ignorando a natureza associativa do homem e dando margem a um comportamento egoísta, altamente vantajoso para os mais hábeis, mais audaciosos ou menos escrupulosos.³⁵ Isso, de certa forma, justifica a ideia de que no modelo anterior ao liberal, o Estado era acusado de inimigo da liberdade do indivíduo. Esse pensamento da época fica claro nas palavras de Paulo Bonavides, ao destacar que “o Estado foi sempre um fantasma que atemorizou o indivíduo. O poder, de que não pode

²⁸ MURPHY, Liam; NAGAL, Thomas. **O mito da propriedade**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 46.

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal**. v. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 522.

³⁰ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Lisboa: Almedina, 2004, pp. 193-194.

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no Estado Democrático de Direito. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos**. São Paulo: Manole, 2005, p. 461.

³² DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 280.

³³ ZIPPELLIUS, Reinhold. **Teoria geral do estado**. 2. ed. Trad. Antônio Cabral de Moncada. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1984, pp. 140-141.

³⁴ BONAVIDES, Paulo. **Teoria do estado**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 135.

³⁵ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 280.

prescindir o ordenamento estatal, aparece, de início, na moderna teoria constitucional como maior inimigo da liberdade”.³⁶ Assim, está implícita nas teorias do liberalismo, segundo Liam Murphy e Thomas Nagel, uma concepção “[...] do governo como um prestador de serviços cujas exigências de pagamento intrometem-se indevidamente numa economia de mercado capitalista do tipo *laissez-faire*, a qual supostamente produziria uma distribuição legítima dos direitos de propriedade”.³⁷

Ao deixar de regular a economia, diferentemente do que fazia até então sob a influência do mercantilismo, o Estado liberal se limita a garantir a segurança e a propriedade dos cidadãos, com a finalidade de preservar a livre-iniciativa.³⁸ Isto é, o Estado assentava-se numa tributação limitada à satisfação das despesas estritamente necessárias ao funcionamento da máquina administrativa.³⁹ Mesmo sendo um período de pleno liberalismo, ainda assim havia um Estado fiscal.⁴⁰

O liberalismo político, segundo R. C. Caenegem, tinha como base o parlamento e a Constituição, que favorecia o capitalismo e o empresariado, e permitia a transformação do trabalho em mercadoria, cujo valor era determinado pela oferta e pela procura.⁴¹ O período foi marcado ainda pela existência de péssimas condições de trabalho e remuneração mínima. A burguesia, por outro lado, que havia despontado politicamente como uma força revolucionária, tornou-se conservadora e não admitia a interferência estatal na correção das injustiças sociais.⁴² Como já era de se esperar, a massa trabalhadora oprimida se insurgiu contra a oligarquia política e econômica.⁴³ R. C. Caenegem lembra que “no final do século XIX os partidos dos trabalhadores começaram a mobilizar-se, pugnando por alterações ao regime através de legislação parlamentar [...]”.⁴⁴

Segundo Paulo Bonavides, “o velho liberalismo, na estreiteza de sua formulação habitual, não pôde resolver o problema essencial de ordem econômica das vastas camadas

³⁶ BONAVIDES, Paulo. **Do estado liberal ao estado social**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 40.

³⁷ MURPHY, Liam; NAGAL, Thomas. **O mito da propriedade**. Trad. de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 21.

³⁸ ZIPPELLIUS, Reinhold. **Teoria geral do estado**. 2. ed. Trad. Antônio Cabral de Moncada. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1984, pp. 140-141.

³⁹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Lisboa: Almedina, 2004, p. 194.

⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal**. v. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 519.

⁴¹ CAENEGEM, R. C. van. **Uma introdução histórica ao direito constitucional ocidental**. Trad. Alexandre Vaz Pereira. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009, p. 236.

⁴² DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 281.

⁴³ CAENEGEM, R. C. van. **Uma introdução histórica ao direito constitucional ocidental**. Trad. Alexandre Vaz Pereira. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009, p. 237.

⁴⁴ CAENEGEM, R. C. van. **Uma introdução histórica ao direito constitucional ocidental**. Trad. Alexandre Vaz Pereira. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009, p. 237.

proletárias da sociedade, e por isso entrou irremediavelmente em crise”.⁴⁵ A situação tornou-se insustentável, e o Estado começou a intervir na vida social, de início, de forma muito tímida, para enfrentar os piores abusos da liberdade;⁴⁶ todavia, já no século XIX, surgiram os movimentos socialistas e, nas primeiras décadas do século XX, um surto intervencionista já não podia mais ser contido.⁴⁷

Não se pode negar que o Estado liberal trouxe, inicialmente, inegáveis benefícios, como, por exemplo, o progresso econômico, ao criar as condições para a Revolução Industrial, a valorização do indivíduo e o surgimento e a imposição da legalidade. Não obstante, essa postura estatal criou também as condições para sua própria superação, porquanto, a pretexto de valorizar o indivíduo e proteger a liberdade, acabou assegurando uma situação de privilégio para os economicamente mais fortes.⁴⁸

Em síntese, as linhas traçadas demonstram que a falta de uma política intervencionista repercutiu negativamente nas relações socioeconômicas. O resultado disso foi a necessidade de remodelar a forma de atuação estatal. O tributo, nesse contexto, torna-se uma opção importante na busca de mudanças na realidade social.

2.1.4 Estado social: o tributo como instrumento de intervenção socioeconômica

A nova conjuntura faz surgir outra concepção de Estado, conhecida amplamente como Estado social ou Estado de Bem-Estar Social (*Welfare State*).⁴⁹ Como salienta Ricardo Lobo Torres, o Estado social “[...] é a simbiose entre o Estado tutor das liberdades individuais e o Estado redistribuidor de rendas”.⁵⁰ Porém, é necessário esclarecer que a transição do Estado liberal ao Estado social aconteceu de forma lenta. Isto é, aos poucos o Estado liberal vai se corrigindo, contradizendo-se, alterando seus parâmetros.⁵¹

No plano constitucional, esse fenômeno aparece pela primeira vez na Constituição mexicana de 1917, e, em seguida, na Alemanha, com o texto da Constituição de Weimar, de

⁴⁵ BONAVIDES, Paulo. **Do estado liberal ao estado social**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 188.

⁴⁶ ZIPPELLIUS, Reinhold. **Teoria geral do Estado**. 2. ed. Trad. Antônio Cabral de Moncada. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1984, p. 142.

⁴⁷ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 281.

⁴⁸ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 280-281.

⁴⁹ BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não-confisco**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2009, p. 52.

⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal**. v. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 533.

⁵¹ BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 50.

1919. Paulatinamente, essa concepção foi se estendendo a outros textos, chegando ao Brasil em 1934, aprofundando-se nas Constituições subsequentes.⁵² Nesse contexto, segundo Jose Afonso da Silva, “os regimes constitucionais ocidentais prometem, explícita e implicitamente, realizar o *Estado social de direito*, quando definem um capítulo de direitos econômicos e sociais”.⁵³ [grifo do autor]

No que diz respeito à tributação, o Estado social de direito, ou Estado social fiscal, caracterizou-se pela confusão entre a fiscalidade, como forma de emanção do poder de tributar, a parafiscalidade e a extrafiscalidade, formas financeiras de ação sobre o domínio social e a economia.⁵⁴ Para Ricardo Lobo Torres, haveria ainda uma variante do Estado social fiscal: o Estado democrático fiscal, que seria a manifestação financeira do Estado democrático de direito, que vem se afirmando em diversos países após a queda do muro de Berlin, e no Brasil foi inaugurado com a Constituição de 1988. Nas palavras do autor, “o que caracteriza o Estado Democrático de Direito é que concilia o Estado Social, podado em seus aspectos de insensibilidade para a questão financeira, com as novas exigências para a garantia dos direitos fundamentais e sociais”.⁵⁵

Apesar da distinção destacada acima, importa consignar aqui que no modelo de Estado social um corpo normativo constitucional passa a conter regramentos no intuito de reger a atividade socioeconômica. Ou seja, a atuação estatal é modificada para tentar colocar ordem na vida econômica, eliminar as injustiças inerentes ao liberalismo e diminuir a concentração de renda em prol das classes menos favorecidas.⁵⁶

Essas transformações, para o autor espanhol Juan Manuel Barquero Estevan, modificaram também a relação entre sociedade e Estado, na medida em que este passou a assumir um papel de agente de promoção social e organizador da política e da economia, intervindo diretamente nas relações econômicas, com a finalidade de diminuir as desigualdades e as injustiças sociais.⁵⁷ No mesmo sentido entende Gilberto Bercovici, ao assegurar que, “com

⁵² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 8.

⁵³ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 115.

⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no Estado Democrático de Direito. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos**. São Paulo: Manole, 2005, pp. 462-463.

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal**. v. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 543.

⁵⁶ TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2008, p. 23.

⁵⁷ ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo em el estado social y democrático de derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 19. Tradução livre do original: “A las tradicionales tareas de garante del orden jurídico y de la seguridad se añaden ahora otras, que responden a los fines y al renovado orden de valores que rigen en ese nuevo modelo, donde el Estado no aparece ya como una entidad radicalmente separada de la sociedad y de la economía, sino como un sujeto activo en el ámbito socio-económico

o advento do Estado Social, governar passou a não ser mais a gerência de fatos conjunturais, mas também, e sobretudo, o planejamento do futuro, com o estabelecimento de políticas a médio e longo prazo”.⁵⁸

Nesse longo caminhar, a tributação deixou de ser um dever estatal para se tornar uma solução para o próprio Estado.⁵⁹ Ou seja, as mudanças sucedidas em relação às funções estatais exigiram a modificação da concepção clássica de tributação, direcionada à arrecadação de tributos a fim de garantir os direitos básicos de liberdade e segurança, para uma nova concepção, voltada à tributação interventiva.⁶⁰

Nesse novo cenário, portanto, o Estado passa a formular políticas públicas a partir da observação das necessidades despertadas no seio da sociedade. E a tributação, igualmente, assume outra função: a extrafiscal. O tributo transforma-se num instrumento indispensável ao processo de condução da atividade econômica, estimulando-a, limitando-a, corrigindo falhas no mercado e na sociedade, sempre, claro, na busca de atingir objetivos e valores inseridos no texto constitucional.

2.2 Constituição e intervenção socioeconômica

A Constituição, como lei suprema de um ordenamento jurídico-positivo, serve de fundamento de validade para os demais atos normativos que o integram.⁶¹ É a Constituição, assim, quem estabelece o modo de ser da ordem jurídica, determina os procedimentos a serem observados na produção dos demais textos jurídicos, assim como fixa os limites de todo o conteúdo do plexo normativo.

Nesse sentido, importante se faz investigar, mesmo que de forma breve, como as Constituições brasileiras trataram da ordem econômica, como a Constituição vigente prescreveu o modo de agir estatal no domínio econômico, quais as modalidades de intervenção, e, especialmente, como a tributação está inserida nesse contexto interventivo.

con el objeto de conseguir un orden social más igualitario y más justo, así como un crecimiento económico sostenido”.

⁵⁸ BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 51.

⁵⁹ CATÃO, Marcos André Vinhais. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 3.

⁶⁰ PONTES, Helenison Cunha. O princípio da capacidade contributiva e extrafiscalidade: uma conciliação possível e necessária. In: SCAFF, Fernando Facury (coord.). **Ordem econômica e social: estudos em homenagem a Ary Brandão de Oliveira**. São Paulo: LTr, 1999, pp.149 e 151.

⁶¹ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 6. ed., São Paulo: Martins Fontes, 1998, pp. 155-156.

2.2.1 Constitucionalização da ordem socioeconômica

A ordem socioeconômica passa a ser disciplinada sistematicamente em uma Constituição com o advento da Constituição mexicana, de 1917, e da Alemanha, de 1919. Segundo Manoel Gonçalves Ferreira Filho, enquanto as Constituições anteriores se preocupavam com a organização política, com o modelo interventivo, por outro lado, a ordem socioeconômica passou a constituir um capítulo próprio dentro delas.⁶² O novo momento constitucional significou, assim, a regulamentação do fator econômico, que passou a ser, por conseguinte, uma preocupação social.

No Brasil, segundo Washington Peluso Albino de Souza, as Constituições de 1824 e de 1891 representaram o modelo do liberalismo capitalista, diferenciando-se apenas pelo fato de ser esta republicana e aquela, monarquista. Segundo o autor, a Constituição de 1934 constitui o marco decisivo no tratamento dos elementos ideológicos de sentido econômico nos textos constitucionais brasileiros, dedicando um título específico para definir a ordem econômica e social (Título IV, arts. 115 a 143).⁶³

Essa regulamentação, por sua vez, deve ser entendida, para José Afonso da Silva, como “[...] uma tentativa de pôr ordem na vida econômica e social, de arrumar a desordem que provinha do liberalismo. [...] impor condicionamentos à atividade econômica, do que derivam os *direitos econômicos* que consubstanciam o conteúdo da constituição econômica [...]”. [grifo do autor] Para esse constitucionalista, no entanto, essa estrutura normativa revelava apenas os elementos sócioideológicos do compromisso assumido pelas constituições modernas entre o Estado liberal e Estado social intervencionista.⁶⁴

Quer dizer, embora as ideias do Estado social tenham sido recepcionadas formalmente na Carta de 1934, bem como nas de 1937, 1946 e 1967,⁶⁵ garantindo a liberdade econômica e o respeito à justiça social e à valorização do trabalho humano, isso não significou que tais valores foram efetivamente concretizados no plano social. De acordo com José Afonso da Silva, essa promessa constitucional não teve, até a Carta de 1988, a eficácia necessária para reequilibrar a posição de inferioridade dos menos favorecidos, impedindo-lhes o efetivo

⁶² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, pp. 343-345.

⁶³ SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Teoria da constituição econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, pp. 82, 84 e 86.

⁶⁴ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 786-787.

⁶⁵ SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Teoria da constituição econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, pp. 89-97.

exercício das liberdades e garantias formalmente postas.⁶⁶ Resta saber, diante disso, se a Constituição de 1988 adotou modelo diverso das Cartas anteriores.

2.2.2 Constituição federal de 1988: uma conciliação entre valores liberais e sociais

A Constituição brasileira de 1988, no *caput* do art. 170, prescreve que a ordem econômica brasileira é fundada na valorização do trabalho humano e na livre-iniciativa, e tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social. Significa dizer, portanto, que a Constituição adotou um modelo de economia de mercado, de natureza capitalista, já que a iniciativa privada é um princípio básico do capitalismo.

Por outro lado, para a Constituição Cidadã, a ação estatal sobre o domínio econômico deve se ajustar aos princípios e aos objetivos fixados no seu texto, como, por exemplo: a função social da propriedade (art. 170, II), a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII), a busca do pleno emprego (art. 170, VIII), e o desenvolvimento nacional (art. 3, II). Já no art. 193, a Constituição faz consignar que a ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivos, o bem-estar e a justiça sociais.

À primeira vista, parece contraditória, no mesmo texto, a coexistência de valores econômico-liberais (art. 170) e valores sociais (art. 193) tão divergentes nos seus fundamentos. Todavia, essa associação de propósitos somente será compreendida se for conjugada com os fundamentos e os objetivos constitucionais constantes nos arts. 1º e 3º da Carta de 1988. Para André Elali e Evandro Zaranza, “não há que se falar, hoje, em contradições entre tais valores, em função da evolução dos próprios sistemas econômicos, que deixam de se apresentar em suas formas originais, já que hoje eles consagram, simultaneamente, valores capitalistas e sociais”.⁶⁷

No mesmo sentido, Celso Antônio Bandeira de Melo afirma que “[...] o Estado brasileiro tem compromissos formalmente explicitados com os valores que nela enunciam, obrigando a que a ordem econômica e a social sejam articuladas de maneira a realizar os objetivos apontados”.⁶⁸ Esse modelo de atuação do Estado na atividade econômica costuma ser denominado pela doutrina de ordem econômica de compromisso.⁶⁹

⁶⁶ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 789-790.

⁶⁷ ELALI, André; ZARANZA, Evandro. Indução econômica por meio da tributação. Incentivos fiscais nas microrregiões. Aspectos pontuais da Lei 11.196/2005. **Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTRIB**. São Paulo: RT, ano 14, n. 72, jan./fev. 2007, p. 10.

⁶⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 808.

⁶⁹ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 792.

Enfim, as linhas desenhadas evidenciam que, a partir da Constituição brasileira de 1988, no modelo de Estado democrático e social de direito, inaugurou-se uma fase de dirigismo econômico; isto é, o Estado passa a conduzir o rumo da atividade econômica, conciliando valores liberais e sociais. Nesse quadro, importante se faz investigar como se dá o processo de intervenção na economia, em especial, a intervenção por meio da tributação.

2.2.3 Constituição reguladora: a norma tributária como mecanismo de indução econômica

Como já foi destacado anteriormente, parte-se aqui da perspectiva de um Estado que é criação do direito. Assim sendo, pode-se dizer que são as normas jurídicas que definem os contornos da atividade estatal e do particular. Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, a Constituição estabeleceu uma grande divisão: de um lado, as atividades econômicas que são da alçada dos particulares; e de outro, os serviços públicos, atividade que é da alçada do Estado, não econômica; e por fim, as atividades que podem ser realizadas por ambos.⁷⁰

A partir dessa classificação, a atividade econômica, portanto, é aquela que não é um serviço público e que não se acha no âmbito de preocupação da atividade estatal. Porém, Jose Afonso da Silva alerta que numa ordem destinada a realizar justiça social, a valorização do trabalho e o desenvolvimento nacional, a liberdade de iniciativa privada significa apenas a liberdade de desenvolvimento empresarial nos termos estabelecidos pelo Poder público.⁷¹

No que diz respeito à compreensão do que vem a ser intervenção estatal, relevantes são as lições de Eros Roberto Grau, para quem “intervir” significa atuar em área de outrem: intervenção, assim, é a atuação do Estado no domínio econômico, área de titularidade do setor privado.⁷² O autor, no entanto, salienta que os vocábulos “intervir” e “atuar” não são sinônimos, visto que nem sempre são intercambiáveis: aquele expressa a atuação estatal em área do setor privado, e este, por outro lado, tem o significado mais amplo, abrangendo a ação do Estado na área de sua titularidade (campo dos serviços públicos), bem como na esfera do setor privado (campo da atividade econômica).⁷³

No que concerne à forma de exercício da atividade econômica estatal, o texto constitucional, em seu art. 173, prescreve que, “ressalvados os casos previstos nesta

⁷⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 80.

⁷¹ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 801.

⁷² GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 16. ed., São Paulo: Malheiros, 2014, p. 90.

⁷³ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 90-91.

Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”. Nota-se aqui, consoante destaca André Ramos Tavares, “o caráter excepcional — e eventual — da intervenção (direta) do Estado brasileiro na economia”.⁷⁴ Isto é, o Estado só intervirá diretamente na economia, de forma subsidiária, nos casos de relevante interesse coletivo e de segurança nacional.

A atividade econômica, segundo a Carta Magna, será desempenhada, diretamente, em regime de concorrência com o setor privado (*caput* do art. 173), ou excluindo a participação do particular e atuando exclusivamente no mercado (art. 177). Para Eros Roberto Grau, nesses casos o Estado intervém “no” domínio econômico, por absorção, quando assume por inteiro a atividade econômica, ou por participação, nos casos em que detém apenas parcela dos meios de produção.⁷⁵

Na intervenção direta, portanto, o Estado atua como agente da atividade econômica, ou seja, como um verdadeiro empresário, operando em regime de concorrência ou em regime de monopólio estatal. São exemplos de intervenção em regime de concorrência, a atividade desenvolvida pelo Banco do Brasil S.A., e em regime de exclusividade, ou seja, em regime de monopólio estatal, a atividade de pesquisa e lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos, nos termos do art. 177, I, da CF.

O texto constitucional prescreve ainda, no *caput* do art. 174, que o Estado intervirá, como agente normativo, ou como regulador da atividade econômica, exercendo, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. Segundo Celso Ribeiro Bastos, o Estado intervém por meio de três funções bem definidas:

⁷⁴ TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 276.

⁷⁵ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 143.

[...] a) a fiscalização — trata-se aqui do exercício do poder de polícia, da verificação do cumprimento das normas pelos agentes econômicos; b) incentivo — é o estímulo, o fomento a determinadas atividades, através da concessão de benefícios fiscais, isenções tributárias...; c) planejamento — é o conjunto de normas e medidas governamentais que apontam para a organização e utilização dos fatores de produção.⁷⁶

Na classificação definida por Eros Roberto Grau, o Estado intervém “sobre” o domínio econômico, por direção, exercendo pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamentos compulsórias, ou por indução, manipulando os instrumentos de intervenção em consonância com as leis de funcionamento de mercado.⁷⁷

Como agente normativo, destaca Fernando Facury Scaff, o Estado impõe normas cogentes para os agentes econômicos; caso estas sejam descumpridas, o Estado aplicar-lhes-á uma sanção jurídica.⁷⁸ São exemplos dessas funções: as normas de repressão ao abuso econômico, de controle de abastecimento de mercadorias e de serviços, e de tabelamento de preços (art. 173, §4º c/c art. 170, V, da CF); e as atividades de normatização e de fiscalização relativas à proteção do meio ambiental e do consumidor (art. 170, V e VI, da CF) etc.

Por outro lado, ao atuar na economia, o Estado pode utilizar-se de políticas econômicas, conduzindo, estimulando, apoiando a atividade econômica empreendida pelo particular.⁷⁹ Para André Ramos Tavares, “[...] o incentivo não pode redundar em impedimento para outras atividades ou para determinado grupo de agentes econômicos. O benefício de uns não pode provocar a derrocada de outros”.⁸⁰ Esse tipo de incentivo se caracteriza, segundo Luís Eduardo Schoueri, pelo “[...] fato de serem normas dispositivas. O agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe ele estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador”.⁸¹

Nessa situação, o direito disciplinaria as condutas dos agentes econômicos por meio de sua função promocional, de encorajamento, ou seja, estimulando comportamentos desejáveis ao convívio social. Segundo Norberto Bobbio, esta função é exercida por meio de duas técnicas distintas: as facilitações e as sanções positivas:

⁷⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito econômico**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2004, pp. 258-259.

⁷⁷ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 143-144.

⁷⁸ SCAFF, Fernando Facury. **Responsabilidade civil do estado intervencionista**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 106.

⁷⁹ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 283.

⁸⁰ TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 308.

⁸¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 43.

[...] o da facilitação (por exemplo, no caso de uma subvenção, de uma ajuda ou de uma contribuição financeira, ou mesmo de uma facilitação de crédito) e o da sanção positiva, como no caso da consignação de um prêmio para um comportamento superconforme ou de uma isenção fiscal. Com o primeiro expediente, deseja-se tornar menos oneroso o custo da operação desejada, ora acrescentando os meios necessários à realização da operação, ora diminuindo o seu ônus; com o segundo, tende-se a tornar a operação atraente, ou assegurando a quem a realiza a obtenção de uma vantagem ou, então, o desaparecimento de uma desvantagem, uma vez observado o comportamento”.⁸²

Nesse contexto, o tributo, ou mais especificamente a norma tributária,⁸³ assume um relevante papel na indução da economia. Atuação positiva no sentido de, segundo Luís Eduardo Schoueri, “[...] analisar as normas tributárias a partir da idéia de que, afastado o dogma da neutralidade da tributação, passam elas a servir de instrumento do Estado na intervenção sobre o Domínio Econômico”.⁸⁴

Necessário se faz ainda tecer algumas linhas a respeito da competência para instituir normas tributárias indutoras. Ou, dito de outra forma, perquirir qual ente federativo tem competência para regular a atividade econômica por meio de normas tributárias indutoras. Segundo Luís Eduardo Schoueri, a competência para criar tais normas é concorrente, sujeitando-se, contudo, a dois requisitos: a) por força do veículo pelo qual se introduzem no mundo jurídico, às regras de repartição de competências tributárias; b) por força das matérias que regulam, às regras de competência legislativa.⁸⁵

Sendo assim, a partir do texto constitucional, infere-se que devem ser observadas as normas de repartição de competência tributária dispostas nos arts. 153 a 156, assim como as de

⁸² BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**: novos estudos de teoria do direito. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007, p. 18.

⁸³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 20. O autor destaca com muita propriedade o sentido de norma tributária indutora, ao afirmar que: “a opção, neste estudo, pela referência às ‘normas tributárias indutoras’, em lugar dos ‘tributos indutores’ ou ‘tributos arrecadadores’ deve-se à premissa de que as últimas categorias dificilmente se concretizariam, em sua forma pura. [...] de regra, o legislador tributário não precisa valer-se de um ‘tributo indutor’ propriamente dito, para atingir suas finalidades, preferindo antes adotar modificações motivadas por razões indutoras em normas tributárias preexistentes”.

⁸⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 19.

⁸⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 298 e 301-302.

competência material, consignadas no art. 24, I, §§ 1º, 2º e 3º⁸⁶ c/c o art. 30, I, II, III,⁸⁷ que determinam caber à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios legislar concorrentemente sobre direito tributário e direito econômico. No entanto, a União se limita a legislar sobre normas gerais, os Estados e o DF suplementam a legislação da União, e os Municípios, por sua vez, suplementam a legislação da União e do Estado, quando o assunto for de interesse local.

Por exemplo, cabe à União, em razão da existência de grande concorrência entre as indústrias de bens nacionais e as do estrangeiro, e com a finalidade de promover desenvolvimento industrial nacional, variar a alíquota do II, IE ou do IPI, de modo a desestimular a importação (com aumento da alíquota do II), estimular a exportação dos produtos brasileiros (com redução da alíquota do IE), ou ainda incentivar a produção interna (com redução da alíquota do IPI).

Da mesma forma, cabe aos Estados e ao Distrito Federal, com objetivo de desenvolvimento regional e social, conceder incentivos fiscais via ICMS, por exemplo, a cooperativas agrícolas, pequenas indústrias e comércios locais, utilizando-se das técnicas do parcelamento, redução de base de cálculo, isenções. Porém, como destaca Luís Eduardo Schoueri, há tributos, como é o caso do ICMS, a que o próprio constituinte já impôs uma limitação extra de competência (regulação por lei complementar), no intuito de evitar a guerra fiscal entre os Estados federativos.⁸⁸ Sobre esse tema, a discussão será retomada mais adiante, com mais cuidado e profundidade.

Eros Roberto Grau sublinha ainda que há casos em que determinados comportamentos econômicos são induzidos, não por existir uma norma de intervenção por indução, mas sim em virtude de serviços ou obras públicas de infraestrutura, que são prestados pelo Estado em determinados setores ou regiões. Nas palavras do autor: “Essa prática, de resto, é que também inúmeras vezes permite ao Estado, nos quadrantes da legalidade, pôr-se a serviço de interesses

⁸⁶ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; [...] § 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais. § 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados. § 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. § 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário”.

⁸⁷ “Art. 30. Compete aos Municípios: I - legislar sobre assuntos de interesse local; II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; [...]”

⁸⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 298 e 301-302.

privados”.⁸⁹ Nesse caso, como será visto mais à frente, o Estado atuaria no âmbito da concessão de incentivo fiscal em sentido amplo, que abrange o direcionamento da economia por meio da realização de despesas públicas específicas.

Enfim, não resta dúvida, de tudo que foi exposto, que a tributação assumiu um novo papel no processo de regulação econômica, sendo utilizada para incentivar ou inibir comportamentos nas relações privadas, objetivando, com isso, obter resultados econômicos e sociais desejáveis. Todavia, não se deve compreender que o fenômeno da extrafiscalidade seja um instrumento exclusivo de intervenção econômica, pois ele vai além, como será demonstrado a seguir.

2.3 Extrafiscalidade: um fenômeno jurídico multifuncional

O uso do tributo com finalidades não arrecadatórias, como visto, ganhou relevância a partir do advento do Estado social e passou a ser utilizado como importante instrumento de intervenção na atividade privada, ou seja, como indutor de condutas na busca de objetivos econômicos.

No entanto, a atuação extrafiscal não se resume ao aspecto econômico, de indução de comportamentos. Nesse sentido, justifica-se a demarcação dos diferentes contornos jurídicos que envolvem o fenômeno da extrafiscalidade, e, principalmente, a definição dos seus objetivos e dos limites constitucionais a que está submetido.

2.3.1 Extrafiscalidade: origem e regime jurídico

Não se sabe ao certo o momento exato em que a função extrafiscal do tributo passou a ser utilizada. De acordo com Flávio Azambuja Berti, há registros de fatos históricos que indicam resquícios de extrafiscalidade na Europa, quando as coroas portuguesa, espanhola e holandesa concederam incentivos fiscais para financiar as grandes viagens de descoberta, ou ainda, mais recentemente, no período pós-guerra, quando foram concedidos incentivos de diversas naturezas para a reconstrução dos países destruídos nas duas grandes guerras mundiais.⁹⁰

⁸⁹ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 146.

⁹⁰ BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não-confisco**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2009, p. 47.

Luiz Eduardo Schoueri, por outro lado, assevera que o uso de normas tributárias de conteúdo extrafiscal é fenômeno mais antigo ainda. Aponta caso específico, já no Império Romano, em 184 a.C., quando o censor Marcus Porcius Cato, no intuito de procrastinar o processo de helenização cultural, introduziu um imposto sobre o luxo.⁹¹ Importa destacar, porém, que o uso do tributo com finalidades direcionadas à intervenção socioeconômica ganhou relevância e destaque no momento de transição do Estado liberal ao Estado social.

No que diz respeito à denominação utilizada para expressar a função extrafiscal, pode-se dizer que não há uniformidade na doutrina jurídica sobre o assunto. O termo extrafiscalidade é o mais comum, embora não seja o mais preciso semanticamente para expressar o sentido que ele quer designar. A denominação é objeto de críticas na doutrina jurídica estrangeira. Segundo Juan Enrique Varona Alabern, é contraditório denominar um termo de “extrafiscal”, ou seja, que está “fora do tributo”, quando tal figura é um verdadeiro tributo.⁹² Quer dizer, a expressão extrafiscalidade gera dúvidas quanto à real natureza tributária do tributo extrafiscal, já que sua finalidade estaria fora da finalidade fiscal (de arrecadação de receitas públicas).

Celso de Barros Correia Neto, por outro giro, destaca que a extrafiscalidade não está presente expressamente no plano do direito positivo brasileiro, como acontece com a isenção, a remissão, a anistia etc. Para o autor, a origem do termo é construção doutrinária que atualmente aparece, vez por outra, em algumas leis e decisões judiciais e administrativas.⁹³ No mesmo sentido é o entendimento de Paulo de Barros Carvalho, para quem o signo extrafiscalidade é empregado usualmente no discurso da ciência do direito, representando valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, ao manipular as categorias jurídicas postas à sua disposição.⁹⁴

Não obstante a pertinência das críticas apontadas, não se vislumbra problema prático ou teórico na utilização do termo extrafiscalidade, porquanto sua ideia central, já sedimentada na doutrina e na jurisprudência, é designar outra função do tributo, que difere da arrecadatória. Nesse sentido, parece ser mais relevante identificar e compreender como a extrafiscalidade se apresenta no plano jurídico, e quais possíveis abordagens que envolvem o assunto.

⁹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 102.

⁹² ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributária**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 21. Tradução livre do original: “No han faltado críticas de orden semánticas por considerar que si los tributos con fines no fiscales son verdaderos tributos, puede resultar contradictorio un término que designa una realidad que acampa ‘fuera de’ dicha figura”.

⁹³ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 76.

⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 233.

Pois bem, defende-se amplamente que a extrafiscalidade está inserida essencialmente na dogmática tributária, já que as políticas fiscais se materializam, normalmente, mediante normas tributárias,⁹⁵ embora a compreensão exata do fenômeno exija apreciação de outros conteúdos pertencentes a diferentes ramos jurídicos, tais como direito econômico, financeiro, administrativo, ambiental, e, sobretudo, constitucional. Aqui, caberia a utilização das lições de Paulo de Barros Carvalho, no sentido de aplicar o recurso da intertextualidade interna, ou intrajurídica, como processo de composição em que se parte de duas ou mais materialidades textuais para desenhar e atualizar o sentido do objeto em análise.⁹⁶

A precisa apreensão dos conteúdos extrafiscais insertos nos veículos normativos exige ainda, além das disciplinas jurídicas mencionadas, o exame de informações de outros ramos do saber jurídico (acepção jurídica lata), que também podem tomar o direito como objeto, mas que o consideram sob o ângulo externo; assim o fazem a sociologia jurídica, a filosofia jurídica e a história do direito, a economia jurídica etc. Segundo Marcus de Freitas Gouvêa, por exemplo, a extrafiscalidade é objeto de preocupação, no que diz respeito à apuração de sua eficácia na realidade social, da contabilidade (pública) e da ciência econômica, sendo a dogmática jurídica apenas o ponto de partida para o estudo do tema.⁹⁷ Novamente, consoante ensina Paulo de Barros Carvalho, necessário se faz aplicar o recurso da intertextualidade, agora a externa, ou extrajurídica, como processo de conversação do direito posto com outros conteúdos não jurídicos (extrassistêmicos), num denso intercâmbio de comunicações.⁹⁸

Apesar de a extrafiscalidade estar vinculada a diversos planos do conhecimento, neste trabalho fez-se a opção pela análise dogmática, que se diferencia das demais em relação ao objeto de estudo (direito positivado), pelo método aplicado e pelo problema enfrentado. Isso não quer dizer que as informações extrajurídicas são desconsideradas, já que estas podem contribuir na interpretação dos instrumentos normativos extrafiscais, bem como na avaliação da adequação destes instrumentos à atual realidade social. Mais adiante, quando for abordado o incentivo fiscal do ICMS, o assunto será discutido com mais profundidade.

José Casalta Nabais, à luz do direito português, explica a extrafiscalidade fazendo a distinção entre dois planos: o direito fiscal clássico, que tem como finalidade principal a

⁹⁵ GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 14 e 203.

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 199.

⁹⁷ GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, pp. 14 e 203.

⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 196-199.

obtenção de receitas; e o direito econômico fiscal, conjunto de normas que formalmente integram o direito fiscal, mas com objetivos extrafiscais, mormente em sede de política econômica e social. Este, o direito econômico fiscal, é formado por impostos extrafiscais ou agravamentos com função extrafiscal, orientados para dissuadir ou evitar comportamentos, e por benefícios fiscais, dirigidos ao fomento, incentivo ou estímulo de determinados comportamentos.⁹⁹

Para o autor português, contudo, esta distinção é complexa, já que há ainda a extrafiscalidade em sentido impróprio, inerente às normas de direito fiscal; esta se revela na presença de efeitos econômicos e sociais na generalidade dessas normas, bem como em razão da intenção do legislador em dar relevo à extrafiscalidade de forma secundária.¹⁰⁰ No que diz respeito à disciplina jurídica que trata da matéria, Nabais defende que, por se integrar ao direito econômico, a extrafiscalidade (em sentido estrito) não estaria submetida aos exigentes limites constitucionais próprios do direito fiscal, ou seja, não se submeteria à Constituição fiscal, mas sim à Constituição econômica.¹⁰¹

No direito espanhol, segundo Juan Enrique Varona Alabern, a jurisprudência constitucional tem reconhecido que “[...] uma Comunidade Autónoma somente pode instituir um tributo extrafiscal se possuir poder para criar o tributo, bem como competência para a matéria relativa à finalidade extrafiscal perseguida”.¹⁰² Quer dizer, na perspectiva da jurisprudência espanhola, exige-se dupla competência: a tributária e a legislativa material.

Por outro lado, sob o ponto de vista do sistema jurídico brasileiro, Manoel Cavalcante de Lima Neto observa que o setor da extrafiscalidade enlaça diferentes ramos do direito, não apenas o tributário. Por isso se exige um delicado manejo nas normas que a instrumentaliza, a fim de evitar privilégios injustificados e ofensivos aos direitos fundamentais dos contribuintes.¹⁰³

Enfim, entende-se que o posicionamento mais coerente com o sistema jurídico brasileiro é não admitir a criação de instrumentos extrafiscais à revelia das regras de competência tributária, acrescidas também das regras de competência legislativa material (direito econômico, financeiro, ambiental, urbanístico etc.).

⁹⁹ NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2012, pp. 383-384.

¹⁰⁰ NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2012, p. 384.

¹⁰¹ NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2012, p. 385.

¹⁰² ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributária**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 49. Tradução livre do original: “[...] para que una Comunidad Autónoma pueda establecer un tributo extrafiscal debe poseer tanto el poder para crear el tributo como la competencia en la materia sobre la cual recae la finalidad extrafiscal perseguida”

¹⁰³ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, pp. 185-186.

2.3.2 Extrafiscalidade: uso e definição

A utilização da função extrafiscal dos tributos ganhou destaque imensurável no Estado contemporâneo, sobretudo em razão das novas necessidades da sociedade e da criatividade e interesses dos legisladores e órgãos do governo.¹⁰⁴ A extrafiscalidade no direito espanhol, por exemplo, embora não seja um fenômeno novo, passou nas últimas duas décadas a ser utilizada com mais força, mormente como instrumento de preservação ambiental e de proteção e desenvolvimento das relações socioeconômicas.¹⁰⁵

No Brasil, por sua vez, desde a década de 1960, Alfredo Augusto Becker já demonstrava crença positiva no potencial da extrafiscalidade, quando afirmava que:

A verdadeira revolução que gerará o novo Ser Social deverá ser obra de humanismo cristão e seu principal instrumento um Direito Positivo integralmente rejuvenescido. E nesta obra, uma fundamental tarefa será atribuída ao Direito Tributário. Não a um Direito Tributário nos moldes atuais, ainda rudimentar, porque cheio de inibições que paralisam muitas de suas genuínas potencialidades: os tributos *in natura* e *in serviços* e a tributação *extrafiscal*. [grifo do autor]¹⁰⁶

Hoje, sem dúvida alguma, a tributação, além de exercer sua função tradicional, a fiscalidade,¹⁰⁷ como instrumento de financiamento do Estado e de custeio de suas atividades principais, exerce também a função extrafiscal, com a finalidade de atingir outros objetivos constitucionais tão importantes quanto a arrecadação. Como ensina Roque Antônio Carrazza, “[...] da concepção de tributo como meio de obtenção de recursos avançou-se para idéia de que ele pode e deve ser utilizado para favorecer a realização dos mais elevados objetivos sociais, econômicos e políticos”.¹⁰⁸

¹⁰⁴ BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não-confisco**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2009, pp. 42-43.

¹⁰⁵ ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributária**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 11. Tradução livre do original: “Aunque la extrafiscalidad no es un fenómeno nuevo, se puede afirmar que há irrumpido em nuestro país con especial fuerza durante las dos últimas décadas. Son diversas las causas de este singular desarrollo. En primer lugar, la preocupación por el médio ambiente constituye una sensibilidad social cada vez más en alta, que há impulsado com brío el estudio de la fiscalidad ecológica. En segundo lugar, los intrincados problemas suscitados por la mayor complejidad de nuestras relaciones socioeconômicas reclaman soluciones no siempre alcanzables desde esquemas conceptuales muy rígidos; [...]”.

¹⁰⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1988, p. 583.

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 233. Para o autor, “fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governem certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva”.

¹⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 678.

Para Geraldo Ataliba, o que se pretende designar como extrafiscalidade “[...] é o emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política”.¹⁰⁹ Paulo de Barros Carvalho, por outro lado, assevera que:

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de *extrafiscalidade*.¹¹⁰ [grifo do autor]

Saliente-se também que a atividade financeira é instrumento imprescindível à concreção de desígnios extrafiscais. Segundo José Souto Maior Borges, “a moderna teoria da extrafiscalidade, entretanto, põe em relevo a produção dos efeitos extrafiscais da atividade financeira, isto é, efeitos decorrentes da intervenção do Estado, pelas finanças públicas, na vida econômica e social [...]”.¹¹¹

Em verdade, o que fica evidenciado aqui é o caráter instrumental do direito, que permite, de acordo com a conveniência e a oportunidade da poder público, a utilização de diversos instrumentos normativos para atingir determinada finalidade pública, desde, claro, que não sejam violados os princípios jurídicos informadores do sistema constitucional.¹¹²

Cabe destacar, ademais, que fiscalidade e extrafiscalidade são fenômenos que convivem tranquilamente. Não há problema algum em combinar a função de arrecadar com o propósito extrafiscal, desde que este tenha por fim o interesse comum, constitucional, como a proteção da natureza e redistribuição renda, por exemplo.¹¹³ Ou seja, não existe um tributo puro,¹¹⁴ que

¹⁰⁹ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, p. 151.

¹¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.233.

¹¹¹ BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, pp. 46-47.

¹¹² ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, p. 152.

¹¹³ ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 18. Tradução livre do original: “[...] función recaudatoria se combine con un propósito extrafiscal, que persiga otros fines de interés común amparados por la Constitución, tales como proteger la naturaleza (finalidad ecológica), redistribuir la renda, evitar la especulación de la vivienda, etc.”.

¹¹⁴ CAVALCANTE, Denise Lucena. Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Lisboa: Almedina, 2012, p. 180. Sobre este aspecto, a autora destaca que “[...] o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) no Brasil, que tem função originalmente fiscal (arrecadatória), porém, quando foi definida em alguns estados a alíquota zero para os veículos elétricos (não poluentes), neste momento, institui-se também sua natureza extrafiscal, representando esta redução de alíquota um estímulo à diminuição da poluição causada pela emissão de gases oriundos dos veículos tradicionais”.

realize tão somente a função fiscal ou a extrafiscal: ambas as funções convivem de forma harmoniosa, embora algumas vezes haja predominância de uma sobre a outra.

Como sintetiza Paulo de Barros Carvalho, “há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade”.¹¹⁵ São exemplos de tributos com preponderância na função extrafiscal os impostos regulatórios (II, IE, IPI, IOF). Por outro lado, exercem com predominância a função fiscal: o ICMS, o IPVA, o ITCMD, impostos de competência dos Estados e DF; o IRPF, o IRPJ, e o ITR, de competência da União; e o ISS, o IPTU e o ITBI, de competência dos Municípios.

O manejo de normas tributárias com objetivos extrafiscais se tornou técnica comum, tanto no âmbito internacional como no nacional. De acordo com Flávio de Azambuja Berti, “[...] a extrafiscalidade é um fenômeno cada vez mais presente no dia-a-dia; não apenas presente, mas também e, principalmente, cada vez mais legitimado em razão da dinâmica atual dos regimes e sistemas políticos, sociais, econômicos e financeiros”.¹¹⁶

A doutrina brasileira¹¹⁷ aponta ainda uma terceira função do tributo, a parafiscalidade, que emana da existência de espécies tributárias arrecadadas e fiscalizadas por entidades às quais a lei instituidora do tributo atribuiu a capacidade tributária ativa. Quer dizer, o ente titular da competência tributária (ente originário), mediante lei, transfere a terceiros a capacidade para cobrar e fiscalizar o tributo criado por ele. O resultado da arrecadação, entretanto, não se destina ao erário, e sim ao terceiro, as entidades paraestatais (CFC – Conselho Federal de Contabilidade, OAB – Ordem dos Advogados do Brasil,¹¹⁸ CRM – Conselho Regional de Medicina, Sesc, Senac, Senai etc.).

Em suma, quando a tributação se afasta de sua finalidade natural, qual seja arrecadar receitas para fazer face aos gastos públicos, e se abre à realização de certas situações juridicamente protegidas, estar-se-á diante do fenômeno da extrafiscalidade. Esta, porém, pode

¹¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 234.

¹¹⁶ BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não-confisco**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2009, p. 164.

¹¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 2; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 235-236; ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, p. 179; TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 186.

¹¹⁸ Aqui, deve ser ressaltado que a 2ª Turma do STJ, por unanimidade, no julgamento do Recurso Especial nº 915.753 – RS, entendeu que a OAB possui natureza de autarquia especial ou *sui generis*, e, mesmo incumbida de realizar serviço público, não se inclui entre as demais autarquias federais típicas, razão pela qual as contribuições pagas pelos seus filiados não têm natureza tributária. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão. Recurso Especial nº 915.753. Ementa: Recurso Especial – Processo Civil – OAB – Anuidade – Natureza Jurídica Não-tributária – Execução – Rito do Código de Processo Civil. 2ª Turma. Relator Min. Humberto Martins, julgado em 22 de maio de 2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=3136952&num_registro=200700049591&data=20070604&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 29 set. 2014.

tornar a carga tributária mais gravosa (desestímulo) ou mais confortável (estímulo), a depender dos objetivos pretendidos.

2.3.3 Demarcação constitucional do conteúdo jurídico da extrafiscalidade

As políticas extrafiscais têm a função de modificar a estrutura social e de desenvolver a estrutura econômica; contudo, elas não podem ser implementadas de forma desregrada, já que existem no texto constitucional valores jurídicos e objetivos bem definidos pelo legislador constituinte, cuja observância é obrigatória. Como assevera Marcus de Freitas Gouvêa, “não basta, pois, o legislador identificar os elementos socioeconômicos a serem estimulados, descuidando dos desígnios constitucionais. Por outro giro, são os objetivos constitucionais que preenchem o conteúdo da extrafiscalidade [...]”.¹¹⁹ É na Constituição, assim, que o legislador deve buscar as finalidades a serem atingidas por meio da tributação extrafiscal, sob pena de, ao não agir assim, poderá macular a ação estatal com o vício da inconstitucionalidade.

É certo que a extrafiscalidade não é um conceito jurídico expresso na Constituição, e sim uma criação doutrinária, que reconhece a existência de outros interesses, diferentes do arrecadatório, que direcionam a atividade impositiva. Todavia, observa-se, ao longo do texto constitucional, a adoção expressa de diversos valores jurídicos, assim como a definição de vários objetivos a serem seguidos, que autorizam, nesse sentido, o desígnio extrafiscal para atender a interesses públicos constitucionalmente protegidos, seja no âmbito da ordem econômica seja no da ordem social.

Ao tratar da ordem econômica, o constituinte demarcou diversos princípios gerais que devem ser observados pelo Poder Público quando da criação de políticas econômicas extrafiscais. Citam-se como exemplos: a soberania nacional (art. 170, I), a função social da propriedade (art. 170, II), a defesa do consumidor (art. 170, V), a defesa do meio ambiente (art. 170, VI), a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII), o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte (art. 170, IX), a organização da seguridade social (art. 194), a garantia de políticas públicas e econômicas de saúde (art. 196).

Na ordem social, da mesma forma, o texto delimita o interesse constitucional em garantir, por exemplo: a assistência social (art. 203); a proteção do meio ambiente (art. 225), da família (art. 226), da criança, do adolescente e do jovem (art. 227); o incentivo à cultura (art.

¹¹⁹ GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 81.

215), ao desporto e ao lazer (art. 217); o fomento do desenvolvimento tecnológico (art. 218) e da liberdade de comunicação e de manifestação do pensamento (art. 220).

No que concerne às espécies tributárias, observam-se, no texto constitucional, diversos enunciados prescritivos que demonstram explícitas finalidades extrafiscais para cada tributo. Inclusive, para algumas situações de relevante interesse socioeconômico, a Constituição flexibilizou a rigidez que lhe é inerente em relação ao tratamento dado à tributação. Por exemplo, no § 1º do art. 153, o texto atenua o princípio da legalidade, ao facultar ao Poder Executivo alterar as alíquotas do II, IE, IPI e IOF, mediante instrumentos normativos infralegais (decretos, instruções normativas, portarias etc.), assim como, no § 1º do art. 150, a Constituição permite a não aplicação do princípio da anterioridade tributária para o aumento ou redução das alíquotas dos impostos mencionados. Tais exemplos evidenciam o desiderato constitucional de, por meio dos impostos regulatórios, proteger, conduzir e fomentar a economia nacional diante da dinâmica econômica internacional.

No § 4º inciso I do art. 153, por sua vez, a Carta Magna prescreve que o ITR será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Aqui, também se observa um nítido viés extrafiscal atribuído ao ITR, já que o legislador infraconstitucional foi autorizado a inserir comandos na lei que direcionem o comportamento dos cidadãos ao adequado uso da propriedade rural, concretizando o princípio da função social da propriedade (arts. 5º, XXIII, e 186).

De modo similar ao prescrito para o ITR, o legislador constituinte, ao tratar da política urbana, conforme inciso II do § 4º do art. 182, autorizou o Poder Público municipal, mediante lei específica, a exigir o IPTU progressivo no tempo dos proprietários de solo não edificado, subutilizado ou não utilizado na área incluída no plano diretor do Município. Percebe-se, nesse caso, o objetivo constitucional de garantir também a função social da propriedade, por meio de agravamento fiscal para aqueles contribuintes que não utilizaram adequadamente a propriedade urbana.

No art. 155, § 2º, III, a Constituição dispõe que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade da mercadoria ou serviço. Do mesmo modo, estabelece no art. 153, § 3º, I que o IPI será seletivo, também em razão da essencialidade do produto. Como se vê, a única diferença entre os dois impostos é que a seletividade no IPI é obrigatória, e a do ICMS é facultativa. A seletividade, ao que parece, é um princípio constitucional, valor jurídico, que tem como fundamento a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), e como objetivo a promoção, por exemplo, da erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 5º, III). Observa-se ainda que há na seletividade uma estreita relação

com o princípio da capacidade contributiva, na medida em que diminui a carga tributária dos bens de primeira necessidade, que representam o maior percentual do custo de vida dos contribuintes menos abastados, e a aumenta para os bens supérfluos, consumidos essencialmente pelos contribuintes com maior poder aquisitivo.

É possível ainda verificar objetivos extrafiscais no art. 149, § 2º, que trata das contribuições de intervenção no domínio econômico — CIDE. A CIDE — Combustível, por exemplo, de competência da União, incide sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível, cuja arrecadação está vinculada: a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados, e de derivados de petróleo; b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e c) ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes, conforme art. 1º, § 1º, incisos I, II e III, da Lei nº 10.336/01.¹²⁰

No art. 155, § 6º, II, a Constituição autoriza que o IPVA tenha alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização do veículo. A utilização extrafiscal desse gravame se manifesta, por exemplo, quando há isenção do IPVA para pessoas portadoras de deficiência física e mental, taxistas, empresas de transportes urbanos etc. Estas políticas têm a finalidade de atingir objetivos constitucionais, tais como a inclusão social de pessoas deficientes e o incentivo à troca de frota de veículos usados para diminuir a emissão de poluentes pelos transportes urbanos etc.

São, portanto, inúmeros os exemplos de valores e objetivos positivados na Constituição, tanto de conteúdo econômico quanto social, que demarcam o conteúdo extrafiscal nas diferentes espécies tributárias. Esse processo de promoção socioeconômico, contudo, encontra limites que, de certa forma, preservam também outras finalidades constitucionais.

2.3.4 Limites constitucionais à extrafiscalidade

A tributação tem sido concebida como um importante instrumento de indução econômica e de remodelação da estrutura social. Essa forma de manejar os elementos estruturais

¹²⁰ “Art. 1º Fica instituída a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), a que se referem os arts. 149 e 177 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001. § 1º O produto da arrecadação da Cide será destinado na forma da lei orçamentária, ao: I - pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo; II - financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e III - financiamento de programas de infra-estrutura de transportes”.

do tributo para atingir metas não arrecadatórias, porém, não é livre, nem pode ser arbitrária. Não é qualquer conduta que deve ser estimulada ou desencorajada por meio da tributação; há limites bem definidos no sistema jurídico constitucional. Como ressalta Paulo de Barros Carvalho, “[...] ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro de parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos”.¹²¹

De fato, além das delimitações relativas às matérias a serem objetos de ações extrafiscais, o texto constitucional também prescreve os contornos normativos da extrafiscalidade, seja por meio de princípio¹²² valor, seja por meio de princípio limite objetivo, que deverão ser observados pelo legislador ao criar políticas extrafiscais.

A atividade extrafiscal, como dito, utiliza-se do tributo como instrumento para a consecução de metas constitucionais; por consequência, não se pode negar a preponderância de suas relações com as normas tributárias. Nesse sentido, a Constituição federal, ao atribuir a competência para tributar, também determina quais as situações permitidas ao exercício do poder de exonerar, ou seja, de exercer a extrafiscalidade. Como ensina Souto Maior Borges, ao tratar das limitações constitucionais ao poder de isentar, “no poder de tributar se contém o poder de eximir, como verso e reverso de uma medalha”.¹²³ Infere-se, do pensamento do autor, que tributar e exonerar, embora estejam em lados opostos, sob a perspectiva constitucional tributária, apresentam regimes jurídicos idênticos.

Pode-se dizer, assim, que a criação de políticas extrafiscais deve observar os princípios gerais do direito tributário, como a legalidade tributária (art. 150, I, da CF/88), a isonomia (art. 150, II, da CF/88), a anterioridade (art. 150, III, “b”, da CF/88), a irretroatividade (art. 150, III, “a”, da CF/88), o não confisco (art. 150, IV, da CF/88), a capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF/88), a seletividade (art. 155, § 2º, III e art. 153, § 3º, I, da CF/88), a não cumulatividade (art. 155, § 2º, I, da CF/88), a segurança jurídica etc.

A extrafiscalidade, porém, é fenômeno amplo, pois exige a observância de limites normativos relacionados a outros ramos do direito. Nesse sentido, Marcus de Freitas Gouvêa é bem incisivo: “a nosso ver, toda extrafiscalidade deverá respeitar os princípios de Direito

¹²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 234.

¹²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 154-155. Para o autor, os princípios são classificados em: princípio valor, que exerce significativa influência sobre as grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos segmentos; princípio limite objetivo, que tem como característica a fácil construção de enunciados com sentido completo.

¹²³ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 30.

Tributário e, conforme a área de atuação, os princípios do Direito Ambiental, o Direito da Cultura, o Direito da Seguridade Social, o Direito Econômico, e assim sucessivamente”.¹²⁴

Desse modo, não se pode reconhecer a constitucionalidade de uma política econômica indutora, mesmo que se respeitem os princípios da legalidade e da anterioridade, por exemplo, quando promover grande desequilíbrio no mercado nacional, afrontando a livre concorrência e o princípio da neutralidade fiscal,¹²⁵ ou quando acentue as desigualdades regionais e sociais.

A função da interferência do direito tributário na economia, como lembra Paulo Caliendo, é a “[...] busca de um *sistema tributário ótimo*, ou seja, que realize as suas funções de financiamento de políticas públicas, promoção dos direitos fundamentais, evitando ao máximo interferências nas decisões econômicas [...]”.¹²⁶ [grifo do autor] Nesse sentido, a atuação estatal por meio de normas extrafiscais requer a consideração do sistema jurídico em sua totalidade.

Valéria Furlan, ao se debruçar sobre a progressividade extrafiscal atribuída ao IPTU (inciso II do § 4º do art. 182 da CF/88), adverte que a majoração de alíquotas no tempo deve ser manejada exercício a exercício, de acordo com certas condições legais, com a finalidade de minimizar a especulação imobiliária, expulsar indústrias nocivas, desestimular a manutenção de imóveis em situação irregular etc. No entanto, afirma a autora que essa política extrafiscal só será constitucional se não extrapolar os limites do não confisco, por exemplo.¹²⁷ Isto é, deve-se resguardar o direito fundamental à propriedade, salvo, em caso excepcional, se o exercício desse direito aniquilar outro interesse constitucional de mais relevância social.

No mesmo sentido, fere normas de direito financeiro-constitucional, por exemplo, a concessão de incentivos fiscais cujos efeitos sobre as receitas e as despesas não estejam previstos em lei orçamentária (art. 165, § 6º da CF/88);¹²⁸ ou ainda, quando, a pretexto de promover o desenvolvimento regional e social, um Estado, de forma unilateral, concede incentivos fiscais no âmbito do ICMS, sem deliberação conjunta com os demais Estados (art.

¹²⁴ GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 254.

¹²⁵ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, pp. 113 e 114. Para o autor, “o *princípio da neutralidade fiscal* estabelece um *valor* ou um *fim*, qual seja, diminuir legitimamente os efeitos da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos, evitando distorções e consequências ineficiências no sistema econômico”. Caliendo acrescenta ainda que esse princípio “[...] atua como princípio gênero de onde outros princípios irão derivar, tais como: o princípio da não-cumulatividade, da seletividade, da uniformidade geográfica, liberdade de tráfegos e tantos outros”. [grifo do autor]

¹²⁶ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 113.

¹²⁷ FURLAN, Valéria. **IPTU**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 155.

¹²⁸ “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: [...] § 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. [...]”.

155, § 2º, XII, g, da CF/88),¹²⁹ promovendo “guerra fiscal” e afrontando o princípio federativo e democrático de direito (art. 1º da CF/88).¹³⁰ Os Estados, embora tenham autonomia, consoante lembra André Elali, “[...] não podem se sobrepor aos interesses nacionais, instituindo políticas contrárias à harmonia do Estado brasileiro. Portanto, a outorga de incentivos fiscais deve obedecer rigorosamente aos critérios estabelecidos na ordem jurídica, como forma de proteger a Federação”.¹³¹

Marcus de Freitas Gouvêa aponta ainda um limite lógico à utilização da função extrafiscal do tributo. Segundo o autor, “a extrafiscalidade principiologicamente adequada e permitida – ou não – pelo ordenamento jurídico pode ser impossibilitada por razões lógicas quando o instituto é imprestável para atingir o fim pretendido”.¹³² Seria contraditório, por exemplo, um Estado exonerar totalmente o recolhimento do ICMS sobre a produção de cana-de-açúcar própria, quando desse ramo de atividade provém a maior fonte de receita do Estado, a pretexto de incentivar o aumento do número de empregos no seu território, quando se sabe que esse tipo de atividade necessita apenas de mão de obra sazonal e que se encontra em avançado nível de mecanização. Ou seja, há uma contradição evidente entre o incentivo e o resultado pretendido. E o pior, haveria nessa política extrafiscal um desvio de finalidade, com alto nível de desperdício de dinheiro público.

Vê-se, assim, que são diversos os limites à adoção de políticas extrafiscais, tanto em relação ao conteúdo (valores e objetivos constitucionais), quanto à natureza normativa (princípios valores, princípios limites objetivos, regras de competência formal e material), ou ainda em razão da existência de limites lógicos. Além disso, não se podem olvidar os diversos limites dispostos nos textos infraconstitucionais, que, do mesmo modo, definem os elementos componentes da regra matriz de incidência tributária com inequívoco direcionamento extrafiscal.

2.4 Conclusão

¹²⁹ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] XII - cabe à lei complementar: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. [...]”.

¹³⁰ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...]”.

¹³¹ ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coordenadores). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 55.

¹³² GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 261.

Verificou-se neste capítulo que a partir da transição do Estado liberal ao Estado social a atuação estatal voltou-se ao atendimento das necessidades despertadas no seio da sociedade. A tributação, em consonância com esse novo modelo estatal interventivo, transformou-se num instrumento indispensável ao processo de condução da atividade econômica, seja estimulando-a seja desestimulando-a, sempre na busca de atingir objetivos constitucionais tão importantes quanto à arrecadação tributária.

As políticas extrafiscais, nessa nova conjuntura, apresentam-se não apenas como ferramenta exclusiva de intervenção econômica, mas também como veículos de promoção de inúmeros valores e objetivos constitucionais, tanto de natureza econômica quanto de caráter social. Essa intervenção socioeconômica, contudo, encontra diversos limites constitucionais e infraconstitucionais, que têm função de garantir a harmonia e a coexistência dos diferentes valores e objetivos colhidos no plano fático e positivados no texto constitucional (função de bloqueio).

A extrafiscalidade, assim, é um fenômeno amplo, que compreende um aspecto positivo (de estímulo) e um negativo (de desestímulo), ambos com propósitos de direcionar as condutas sociais para alcançar metas econômicas, ecológicas, sociais, políticas etc. Os incentivos fiscais estão inseridos no contexto do estímulo fiscal, do encorajamento de comportamentos, das sanções premiaias, como instrumentos jurídicos que viabilizam a concretização da ideia de extrafiscalidade. Esta, por sua vez, edificou-se pela doutrina a partir da análise das diversas normas do sistema jurídico.

Assim, após serem firmadas as noções gerais sobre Estado, Constituição e extrafiscalidade, e antes de investigar a recepção constitucional da LC nº 24/75, necessário se faz, a partir de agora, demarcar e compreender o sentido jurídico da expressão “incentivos fiscais”.

3 INCENTIVOS FISCAIS

A extrafiscalidade, como dito, é a melhor expressão de uma política de intervenção estatal na ordem socioeconômica, ou melhor, é um importante e eficiente meio de dirigismo social para atingir propósitos constitucionais. Os incentivos fiscais, por sua vez, estão inseridos nesse contexto intervencionista como instrumentos jurídico-tributários para concretizar o ideário extrafiscal.

Entretanto, há que se dizer algo mais sobre incentivos fiscais, já que o tema está plantado num ambiente repleto de divergências doutrinárias, tanto em relação à falta de uniformidade na sua definição, quanto à complicada delimitação de sua natureza jurídica. Como ressalta Elcio Fiori Henriques, podem-se “[...] encontrar correntes distintas de definição deste instituto, que defendem que essas normas são identificadas pela sua finalidade, sua estrutura ou até mesmo pelo seu efeito”.¹³³

Impõe-se, nesse sentido, que sejam identificados a definição dos incentivos fiscais, o regime jurídico a que estão submetidos, as formas de manifestação nos institutos jurídicos, sua relação com a imunidade e com o instituto da renúncia de receita.

3.1 Definição: uma tarefa complexa

José Casalta Nabais, baseado no Estatuto dos Benefícios Fiscais e na Lei Geral Tributária portuguesas, faz distinção entre benefícios e incentivos fiscais. O autor classifica os benefícios fiscais *lato sensu* em duas modalidades: benefícios fiscais estáticos (*stricto sensu*) e benefícios fiscais dinâmicos (incentivos ou estímulos fiscais). Aqueles não visam, pelo menos diretamente, incentivar ou estimular, mas apenas beneficiar por razões de política geral de defesa econômica, social, cultural, religiosa etc., ou seja, a causa do benefício é a situação beneficiada em si mesma. Estes, os benefícios fiscais dinâmicos, por outro lado, visam estimular determinadas atividades, são altamente seletivos, têm caráter temporário e possuem como causa a adoção de um comportamento futuro pelo beneficiado.¹³⁴

Apesar de reconhecer a coerência da distinção entre incentivos e benefícios fiscais realizada no plano do direito positivo e da ciência do direito portuguesas, deve-se ter cautela ao tentar importá-la para o contexto jurídico brasileiro. Em primeiro lugar, é necessário salientar

¹³³ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário**: o gasto tributário no direito brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 28.

¹³⁴ NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2012, pp. 390-391.

que em Portugal os benefícios fiscais estão submetidos ao regime jurídico do direito económico; no Brasil, por outro lado, como será demonstrado mais à frente, os incentivos fiscais não estão submetidos a um regime jurídico único.

Em segundo lugar, no Brasil, em regra,¹³⁵ não se costuma fazer distinção entre as expressões “benefícios fiscais” e “incentivos fiscais”. O próprio texto constitucional, quando as cita expressamente,¹³⁶ não faz diferenciações para regular o procedimento de concessão e de revogação, ou quando demarca os limites constitucionais ao exercício da competência exonerativa dos entes federativos. Como observa Celso de Barros Correia Neto, “na Constituição Federal e, grosso modo, também na legislação infraconstitucional, as expressões ‘benefícios’ e ‘incentivos fiscais’ são sinônimas, perfeitamente intercambiáveis [...]”.¹³⁷ Diante disso, neste trabalho, optou-se por não fazer distinções para o uso das expressões benefícios ou incentivos fiscais.

No que concerne à definição dos incentivos fiscais, esta parece ser uma tarefa árdua e complexa, já que a doutrina nacional não é uníssona acerca da matéria. Adilson Rodrigues Pires destaca que “qualquer fórmula que reúna características genéricas do tema poderá inibir a identificação de desvios ou de fins antijurídicos ou ilegítimos ocultos”.¹³⁸

Em verdade, parece-nos que a dificuldade apontada provém, inclusive, da falta de um instrumento normativo que defina os contornos conceituais e que regule a matéria, situação diferente do que ocorre em Portugal, onde há uma Lei Geral Tributária¹³⁹ que delimita as condições gerais para a concessão de benefícios fiscais (art. 14), e um Estatuto dos Benefícios

¹³⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias: incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Lisboa: Almedina, 2012, pp. 17 e 18. Segundo a autora, “[...] o que distingue os incentivos dos benefícios fiscais é o fato de a vantagem financeira materializada na desoneração total ou parcial do tributo, estar ou não vinculada a uma contrapartida, um investimento a ser empreendido pelo sujeito passivo, nos benefícios fiscais o favorecimento consubstanciado na minoração ou desoneração integral do tributo, independe de uma contraprestação”.

¹³⁶ “Art. 155, § 2.º, XII, da CF/88: [...] cabe à lei complementar: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, *incentivos* e *benefícios fiscais* serão concedidos e revogados. [...]. Art. 151 da CF/88: É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de *incentivos fiscais* destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; [...]”. [grifo nosso]

¹³⁷ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 36.

¹³⁸ PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 19.

¹³⁹ PORTUGAL. Decreto-Lei nº 398, de 17 de dezembro de 1998. Aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes. Disponível em: <<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/87CAB3CA-4ED1-411A-9BDE-3E9725C24F21/0/LGT.pdf>>. Acesso em: 8 mar. 2015.

Fiscais — EBF;¹⁴⁰ este é aplicado aos benefícios fiscais neles previstos, bem como aos disciplinados nas legislações extravagantes, exigindo-se, neste último caso, as necessárias adaptações (art. 1.º do EBF).¹⁴¹

Marcos André Vinhais Catão, em excelente trabalho sobre o tema, assim definiu incentivos fiscais:

[...] são instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, através de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico. Trata-se de uma suspensão parcial ou total, mas sempre provisória, do poder que lhe é inerente, a fim de conformar determinadas situações, diferindo a tributação para o momento em que a captação de riquezas (imposição fiscal) possa ser efetuada de maneira mais efetiva, eficiente e justa.¹⁴²

Nota-se, no entanto, certa imprecisão na definição apresentada pelo autor, pois este o restringe à desoneração de carga fiscal, isto é, não leva em consideração a existência de outros incentivos, também de natureza tributária, que autorizam, por exemplo, a adoção de sistemática diferenciada de recolhimento de tributos ou que simplificam o cumprimento de deveres instrumentais, como é o caso do Simples Nacional (art. 146, III, “d”, da CF/88).¹⁴³

Além disso, o autor elenca como elemento característico a suspensão provisória do poder tributar. Não obstante, os incentivos fiscais estão inseridos no campo da extrafiscalidade, e esta, por sua vez, é caracterizada como o exercício do poder de tributar para intervir na ordem socioeconômica, na busca de atingir objetivos constitucionais diferentes do arrecadatórios. Ou seja, não há efetivamente uma suspensão do poder de tributar, pelo contrário, o ente tributante o exerce para atingir outra finalidade: ecológica, econômica, redução de desigualdades regionais etc. Como anota Cristiano Carvalho, “a mesma mão que cobra o tributo concede o benefício”.¹⁴⁴ Ou, noutras palavras, a simetria entre o poder de tributar e o de isentar é perfeita.¹⁴⁵

¹⁴⁰ PORTUGAL. Decreto-Lei nº 215, de 1 de julho de 1989. Aprova o Estatuto dos Benefícios Fiscais — EBF. Disponível em: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/bf_rep/index_ebf.htm>. Acesso em: 23 jul. 2014.

¹⁴¹ Art. 1.º do EBF: “As disposições da parte I do presente Estatuto aplicam-se aos benefícios fiscais nele previstos, sendo extensivas aos restantes benefícios fiscais, com as necessárias adaptações, sendo caso disso”.

¹⁴² CATÃO, Marcos André Vinhais. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 13.

¹⁴³ “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive *regimes especiais ou simplificados* no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.” [grifo nosso]

¹⁴⁴ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 162.

¹⁴⁵ BORGES, José Souto Maior. A lei de responsabilidade fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 63, dez. 2000, p. 92.

A definição do autor traz ainda como elemento característico o diferimento da tributação para momento futuro. Porém, deve ser lembrado que há benefícios fiscais cujo motivo que fundamenta a não tributação é a própria condição de incapacidade econômica do contribuinte, de modo que não haverá, nesse caso, um diferimento da tributação para o futuro, mas sim uma isenção, uma redução na base de cálculo ou uma remissão, por exemplo. Ou seja, o tributo não é pago nem no presente nem no futuro.

José Casalta Nabais, por sua vez, com base no art. 2.º, 2, do Anexo II, do EBF português, define benefícios fiscais como: “[...] ‘medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem’ [...]”.¹⁴⁶ A definição do autor parte do pressuposto de que os benefícios fiscais estáticos e dinâmicos integram uma política extrafiscal inserida no âmbito do direito econômico português.

André Elali, de modo similar, define incentivos fiscais como “[...] instrumentos hábeis para servir à indução econômica nas hipóteses de benefícios que passam a ser outorgados para incentivar comportamentos específicos”. O autor afirma ainda: “Parte-se da premissa de ser um incentivo fiscal a supressão e/ou a redução do ônus com o recolhimento do tributo”.¹⁴⁷ Parece-nos, também, que essa definição apresenta imprecisão, já que limita o uso dos incentivos fiscais ao aspecto desonerativo, de redução total ou parcial da carga tributária, assim como delimita apenas seu viés de instrumento de indução econômica, isto é, não considera aqueles incentivos que são concedidos em razão da própria situação do contribuinte beneficiado (de saúde, cultural, econômica, religiosa etc.).

A Receita Federal do Brasil, ao elaborar o demonstrativo de gastos tributários (ano 2011), por exemplo, reúne todas as espécies de incentivos fiscais no conceito de gastos tributários: “São consideradas desonerações tributárias todas e quaisquer situações que promovam: presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções, abatimentos e diferimentos de obrigações de natureza tributária”.¹⁴⁸ Desse modo, no âmbito do órgão do Ministério da Fazenda, os incentivos fiscais compõem os gastos governamentais, sem que se façam quaisquer distinções acerca da natureza jurídica dos institutos utilizados.

¹⁴⁶ NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2012, p. 390.

¹⁴⁷ ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 48.

¹⁴⁸ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Demonstrativos dos Gastos Tributários – Estimativas Bases Efetivas - 2011**. Série 2009 a 2013, p. 5. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2013/DGT2013.pdf>>. Acesso em: 22 jul. 2014.

Assim, nota-se que existe grande dificuldade para encontrar uma definição satisfatória, que reúna todos os caracteres essenciais do conceito de incentivos fiscais. Ademais, não há no direito positivo brasileiro, como dito, uma definição jurídica do instituto, bem como não existe uniformidade doutrinária para a sua definição. O próprio legislador constituinte, no art. 150, § 6.º da CF,¹⁴⁹ não definiu nem hierarquizou as espécies de incentivos fiscais.

Enfim, diante da complexidade para formular uma definição precisa para incentivo fiscal, parece ser mais importante identificar seu âmbito de atuação, isto é, delimitar seu regime jurídico.

3.2 Regime jurídico

Não há um instrumento normativo específico, no plano do direito positivo brasileiro, que trate dos incentivos fiscais, embora estes sejam reconhecidos expressamente no nível constitucional, assim como no plano legal. Nesse sentido, o ponto de partida para delimitar o regime jurídico dos incentivos fiscais será o texto constitucional, as disposições infraconstitucionais que tratam especificamente da matéria, assim como a doutrina jurídica.

É preciso esclarecer, de início, que existem na Constituição diversas passagens que autorizam expressamente o exercício de competência para a concessão de incentivos fiscais. Podem ser citadas, por exemplo, a autorização para promover o equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões brasileiras,¹⁵⁰ para concessão de tratamento tributário de adequado às cooperativas,¹⁵¹ para intervir na economia (indução econômica),¹⁵² para incentivar o

¹⁴⁹ “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; [...] § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. [...]”.

¹⁵⁰ “Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. [...] § 2º - Os *incentivos* regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: [...] III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas; [...]”. [grifo nosso]

¹⁵¹ “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] c) *adequado tratamento* tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. [...]”. [grifo nosso]

¹⁵² “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, *incentivo* e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”. [grifo nosso]

desenvolvimento científico¹⁵³ e o desenvolvimento cultural¹⁵⁴ etc. Enfim, são diversos os dispositivos que fundamentam a concessão de benefícios fiscais no âmbito de atuação dos entes federativos.

Porém, da análise do texto constitucional, não se vislumbra uma sistematização sobre a matéria de modo que se possa demarcar o regime jurídico a que está submetido o ente competente para incentivar, fomentar ou beneficiar o contribuinte. O Código Tributário Nacional — CTN também não trouxe normas gerais que prescrevam enunciados uniformizadores, como diferentemente o fez para os institutos da prescrição, da decadência, da anistia e da isenção, por exemplo.

Apesar disso, a demarcação da natureza jurídica dos incentivos fiscais pode e deve partir da análise da Constituição. Como explica Souto Maior Borges, “é o ordenamento constitucional quem corrobora, na hipótese, as proposições doutrinárias, possibilitando confirmar, a partir dos preceitos constitucionais pertinentes, o regime jurídico aplicável às respectivas categorias normativas”.¹⁵⁵

Para Souto Maior, a CF, no seu art. 24, I, distingue formalmente o direito tributário e o direito financeiro quando os enuncia em apartado nesse preceito. Quer dizer, as normas gerais de direito financeiro e as de direito tributário têm diferentes regimes jurídicos de natureza material (matéria regulada), embora tenham idêntico regime jurídico de natureza formal ou procedimental (art. 69 da CF), isto é, estão submetidos à reserva de lei complementar.¹⁵⁶

Nesse contexto, parte da doutrina brasileira¹⁵⁷ adota critério de classificação baseado na órbita de atuação dos incentivos fiscais (direito tributário ou direito financeiro), considerando fator essencial para essa demarcação o momento em que ocorre a extinção do crédito tributário. Em síntese: os incentivos fiscal-tributários implicam a exclusão total ou parcial do tributo antes

¹⁵³ “Art. 218. O Estado promoverá e *incentivará* o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas”. [grifo nosso]

¹⁵⁴ “Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será *incentivado* de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal”. [grifo nosso]

¹⁵⁵ BORGES, José Souto Maior. A lei de responsabilidade fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 63, dez. 2000, p. 85.

¹⁵⁶ BORGES, José Souto Maior. A lei de responsabilidade fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 63, dez. 2000, pp. 85 e 89.

¹⁵⁷ BORGES, José Souto Maior. A lei de responsabilidade fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 63, dez. 2000, p. 85; CATÃO, Marcos André Vinhais. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, pp. 57-58; PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007, pp. 20; CARVALHO, Osvaldo Santos de. “Guerra fiscal” no âmbito do ICMS. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (coord.). **ICMS: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 257.

da extinção do crédito, ou seja, estão no âmbito das receitas públicas; os incentivos fiscal-financeiros, por sua vez, são concedidos após a extinção do crédito e estão relacionados com as despesas públicas.

Essa distinção é de extrema utilidade prática e teórica. Primeiro, porque a eleição de uma dessas duas modalidades, quando da criação de uma política fiscal de incentivos, repercutirá também na escolha de um regime jurídico específico, cujas normas jurídicas são também particulares, que devem ser observadas sob pena de inconstitucionalidade da política incentivadora. Em segundo lugar, a distinção facilita até mesmo a identificação de simulações, fraudes ou de qualquer outra fórmula arditosa¹⁵⁸ que possibilite o desvio de recursos públicos para o setor privado.

Por fim, pode-se dizer que, quando o Estado incentiva a atividade do particular, manejando a norma jurídica tributária, atua na esfera do direito tributário,¹⁵⁹ concedendo incentivos de natureza tributária (incentivos fiscal-tributários); por outro lado, quando direciona despesas públicas para atender a iniciativa privada, atua na esfera do direito financeiro e concede incentivos de natureza financeira (incentivos fiscal-financeiros).

3.3 Incentivos fiscal-tributários

Os incentivos fiscal-tributários operam, como visto, no âmbito da receita (direito tributário), seja por meio de redução ou exclusão do crédito tributário, seja via facilitação de seu recolhimento, ou ainda pela redução ou liberação de cumprimento de deveres instrumentais. Como resume Osvaldo Santos de Carvalho, incentivo fiscal-tributário “é aquele vinculado ao tributo, de cunho, então, tributário”.¹⁶⁰ Marcos André Vinhais Catão, em outros termos, afirma que “os incentivos que atuam na vertente da receita pública são, indubitavelmente, os veículos

¹⁵⁸ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via ICMS: controle dos incentivos fiscais e os casos “FUNDAP” e “Comunicado CAT nº 36/2004”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007, pp. 77, 79 e 80. Neste artigo, o autor apresenta o emblemático “caso FUNDAP — Fundo para Desenvolvimento das Atividades Portuárias”, incentivo fiscal-financeiro concedido pelo estado do Espírito Santo às empresas de exportação e importação que lá se estabeleceram. No caso em apreço, a roupagem jurídica criada para concessão do incentivo se constituiu em verdadeira simulação do critério territorial da incidência do ICMS, cujo objetivo foi fugir da exigência de Convênio que deveria ser firmado com os demais Estados da Federação, conforme determina o art. 155, § 2º, XII, g, da CF/88.

¹⁵⁹ BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p.118: “O Direito Tributário, como sub-ramo do Direito Financeiro, aplica-se a um campo perfeitamente delimitado das atividades financeiras: as atividades tributárias. [...]”

¹⁶⁰ CARVALHO, Osvaldo Santos de. “Guerra fiscal” no âmbito do ICMS. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (coord.). **ICMS: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 258.

por excelência para a concessão de incentivos fiscais, especialmente as hipóteses de isenção, fundadas na doutrina da extrafiscalidade”.¹⁶¹

Vale ressaltar, porém, que há certa preocupação em relação aos incentivos de natureza tributária, mormente no que concerne à dificuldade de realizar seu controle orçamentário. A própria Receita Federal do Brasil consigna este problema quando afirma, nos seus demonstrativos de gastos tributários que, “infelizmente, não existe um procedimento universalmente aceito e padronizado para a determinação dos gastos tributários”.¹⁶² A doutrina, da mesma forma, tem se mostrado receosa em relação aos incentivos com base na desoneração, ao fazer alerta em relação à necessidade de coerência desses instrumentos com os princípios constitucionais do direito tributário, da administração pública (art. 37 da CF/88), e do direito financeiro.¹⁶³

No que diz respeito à análise da estrutura normativa dos incentivos tributários, adota-se aqui a teoria das exonerações tributárias defendida por Sacha Calmon, com as devidas adaptações ao tema dos incentivos fiscais. Para este autor, as exonerações se classificam em exonerações internas e exonerações externas à estrutura da norma jurídica tributária.¹⁶⁴

As exonerações internas atuam na hipótese, moldando o perfil do fato imponible, ou no conseqüente, compondo o perfil do dever tributário. Na hipótese, atuam as imunidades¹⁶⁵ e as isenções. No conseqüente, atuam a redução de base de cálculo e de alíquotas, as deduções tributárias de despesas presumidas e os créditos presumidos.¹⁶⁶ As exonerações externas, por outro giro, não se alojam nem na hipótese nem no conseqüente da norma tributária: estão fora do desenho obrigacional e surgem após a realização da hipótese de incidência.¹⁶⁷

No entanto, considerando que o critério adotado por Sacha Calmon é exclusivamente normativo-tributário e que não leva em consideração o aspecto normativo-financeiro inerente ao tema dos incentivos fiscais, optou-se por adotar também as disposições do § 1º do art. 14 da

¹⁶¹ CATÃO, Marcos André Vinhais. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 75.

¹⁶² RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Demonstrativos dos Gastos Tributários – Estimativas Bases Efetivas - 2011**. Série 2009 a 2013, pp. 5 e 6. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudo_tributario/BensTributarios/2013/DGT2013.pdf>. Acesso em: 22 jul. 2014.

¹⁶³ PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 20.

¹⁶⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 201.

¹⁶⁵ Neste trabalho, como será visto mais adiante, as imunidades serão tratadas de forma diferente a deste autor.

¹⁶⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 225-226.

¹⁶⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 274.

Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal),¹⁶⁸ já que este dispositivo indica expressamente quais são as espécies de renúncia de receita (ou incentivo tributário), determina que o incentivo tributário é uma norma jurídica que concede redução discriminada de tributos, assim como cria uma cláusula de abertura que permite a inclusão, no âmbito do incentivo tributário, de quaisquer outros incentivos que concedam tratamento diferenciado da regra geral de tributação.

Para Elcio Fiori Henriques, essa “[...] lei complementar utiliza um critério jurídico-formal para conceituação de incentivos ou benefícios fiscais, critério que determina que essas normas constituem variações ou ‘desvios’ de uma norma geral de incidência do tributo que deve ser adotada como *benchmark*”. O autor acrescenta ainda:

[...] há o entendimento de que, para cada tributo, pode-se encontrar o conjunto de normas que determinam a sua regra de incidência ‘geral’ ou ‘padrão’, chamada de *benchmark*, a qual constitui a tributação ‘normal’. Assim, todas as regras benéficas que, por sua forma, determinassem regimes jurídicos distintos do *benchmark* seriam benefícios fiscais.¹⁶⁹

À luz dessa perspectiva, pode-se dizer que são espécies de incentivos tributários a isenção, o diferimento, a alíquota zero, a redução de base de cálculo e de alíquota, os créditos presumidos, as deduções ou despesas presumidas, a remissão, a anistia, o parcelamento, a dilação de prazo de recolhimento de tributo etc., cujas peculiaridades serão apresentadas a seguir.

3.3.1 Isenções

Isenção é técnica utilizada pelo legislador ordinário para excetuar pessoas, coisas ou atividades da tributação. Como assevera Aliomar Baleeiro, a isenção “[...] na atualidade não é favor nem privilégio, mas medida de política no interesse geral. A lei, por meio de incentivos fiscais, como a isenção ou redução, visa a fomentar certas atividades, que comportam riscos e, às vezes, exigem investimentos vultosos de dinheiro e técnica”.¹⁷⁰

¹⁶⁸ “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: [...] § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. [...]”.

¹⁶⁹ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário**: o gasto tributário no direito brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 74 e 183.

¹⁷⁰ BALLEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 953.

Segundo anota Paulo de Barros Carvalho:

O mecanismo das isenções é um forte instrumento de extrafiscalidade. Dosando equilibradamente a carga tributária, a autoridade legislativa enfrenta as situações mais agudas, em que vicissitudes da natureza ou problemas econômicos e sociais fizeram quase desaparecer a capacidade de certo segmento geográfico ou social. A par disso, fomenta as grandes iniciativas de interesse público e incrementa a produção, o comércio e o consumo, manejando de modo adequado o recurso jurídico das isenções.¹⁷¹

Por exemplo, o IPI tem como regra geral a incidência sobre os produtos, nacionais ou estrangeiros, no momento da saída destes do estabelecimento industrial. Entretanto, com o intuito de promover a inclusão social de pessoas portadoras de deficiência física (finalidade extrafiscal), o art. 1º, inciso IV, da Lei nº 8.989/95¹⁷² prescreve que “[...] ficam isentos do IPI os automóveis de passageiros de fabricação nacional, adquiridos por pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal”.

Noutros termos, o exemplo demonstra que a isenção é um dos instrumentos de que dispõe o legislador para incentivar ou beneficiar pessoas ou atividades, com vistas a atingir objetivos constitucionais relevantes, excluindo o pagamento do imposto que poderia ser cobrado em face da competência constitucional do ente tributante.

As divergências doutrinárias, no entanto, consistem, notadamente, em determinar a natureza jurídica da isenção e os motivos que levam à não incidência da norma tributária impositiva, razão pela qual foram desenvolvidas diferentes teorias para explicar o assunto.

A primeira delas, a teoria clássica, interpretando literalmente o art. 175 do CTN - Código Tributário Nacional, entende que a isenção é dispensa legal de pagamento de tributo devido, já que o CTN estabelece ser a isenção uma modalidade de exclusão do crédito tributário.¹⁷³ Segundo Paulo de Barros Carvalho, a posição doutrinária de Rubens Gomes de Sousa, principal coautor do Anteprojeto do CTN, embora não tenha sido colocada expressamente no texto legal, impregnou toda a disciplina jurídica da matéria naquele estatuto.¹⁷⁴

¹⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 604.

¹⁷² BRASIL. Lei n. 8.989, de 24 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre a Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI, na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas portadoras de deficiência física, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18989.htm>. Acesso em: 24 jul. 2014.

¹⁷³ PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 22.

¹⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 445.

Para esta corrente, representada por Fábio Fanucchi, Luiz Emygdio Rosa Junior, Ives Gandra da Silva Martins, entre outros,¹⁷⁵ a norma jurídica de tributação incide, criando a obrigação tributária, para, em seguida, incidir a norma de isenção, dispensando o pagamento do tributo devido.

José Souto Maior Borges, por sua vez, salienta que esta teoria não se sustenta, visto que, nos termos do art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Para este autor, em resumo, “[...] indissociável crédito e obrigação, a exclusão do primeiro importa, obrigatoriamente, na exclusão da segunda. Ou, noutros termos, excluído o crédito, automaticamente é excluída a obrigação”.¹⁷⁶

Ao que nos parece, caracterizar a isenção como dispensa legal de pagamento de tributo devido significa igualá-la ao instituto da remissão, cuja função, conforme previsão do art. 172 do CTN,¹⁷⁷ é perdoar a obrigação de pagamento de tributo. Como adverte Marcos Bernardes de Mello, “[...] o ter-se a isenção como dispensa de pagamento da obrigação tributária é indistinguir as duas espécies, o que não é logicamente possível”.¹⁷⁸ Luciano Amaro, do mesmo modo, refuta tal concepção, sob o argumento de que o CTN, no art. 142, estabelece que o crédito tributário é constituído pelo lançamento. Assim, não poderia a isenção, que impede o lançamento, excluir algo que não fora constituído.¹⁷⁹

Na doutrina brasileira, foi Alfredo Augusto Becker quem, inicialmente, expôs com maior cientificidade o tema da isenção. Sua teoria derivou das críticas formuladas aos que consideram a isenção como dispensa legal de pagamento de tributo devido.¹⁸⁰ A concepção de isenção de Alfredo Augusto Becker se fundamenta em postulados da teoria geral do direito, mais precisamente na classificação pontiana de regras jurídicas juridicizante, desjuridicizante e não juridicizante.¹⁸¹

Segundo Alfredo Augusto Becker, grande parte da doutrina entende que a isenção estaria estruturada como regra desjuridicizante total, ou seja, haveria uma relação jurídica

¹⁷⁵ Seguem esta teoria os seguintes autores: FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. v. I. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 370; ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. **Novo manual de direito financeiro e direito tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 377; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na constituição de 1988**. 2. ed. São Paul: Saraiva, 1990, p. 152; dentre outros.

¹⁷⁶ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 166-167.

¹⁷⁷ “Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: [...]”.

¹⁷⁸ MELLO, Marcos Bernardes de. Contribuição ao estudo da incidência da norma jurídica tributária. In: BORGES, José Souto Maior (coord.). **Direito tributário moderno**. São Paulo: Bushatky, 1977, p. 41.

¹⁷⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 284.

¹⁸⁰ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 191.

¹⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 446.

anterior atribuindo uma obrigação tributária, e, após a incidência da regra de isenção, ocorreria o desfazimento da relação jurídica preexistente. Entretanto, para o autor, a regra que prescreve a isenção é não juridicizante, ou seja, consiste numa formulação negativa de uma regra juridicizante implícita.¹⁸²

A incidência da regra de isenção, para Becker, dar-se-ia da seguinte maneira:

A realização da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção faz com que esta regra jurídica incida justamente para negar a existência de relação jurídica tributária. Por sua vez, as hipóteses não enquadráveis dentro da hipótese de incidência da regra jurídica *explícita da isenção* tributária, são precisamente as hipóteses de incidência das regras jurídicas implícitas de tributação.¹⁸³ [grifo do autor]

Becker salienta ainda que a norma jurídica de tributação “[...] nunca chegou a incidir porque faltou, ou excedeu, um dos elementos da composição de sua hipótese de incidência, sem a qual ou com a qual, ela não se realiza”.¹⁸⁴ Em suma, para esta concepção, diferentemente da teoria clássica, a norma de isenção incide para negar a existência da relação jurídica tributária, não havendo, por conseguinte, obrigação tributária.

A opinião de Marcos Bernardes de Mello coincide com a de Becker no que diz respeito à base teórica (pensamento de Pontes de Miranda) e à afirmação de que na isenção não há incidência da norma de tributação. Contudo, Marcos Mello discorda da terminologia aplicada por Becker e da menção a elementos excedentes do suporte fático da norma de tributação criada pela norma de isenção, sob o argumento de que a norma de isenção torna sempre insuficiente o suporte fático.¹⁸⁵ Para Marcos Mello, a isenção é conceituada como norma “[...] do tipo pré-excludente de juridicização, uma vez que sua incidência tem o efeito de negar entrada no mundo jurídico ao suporte fático. Da sua incidência não resulta fato jurídico, mas sim impede que um fato jurídico se forme”.¹⁸⁶

Paulo de Barros Carvalho, por outro lado, destaca que, apesar da inestimável contribuição científica de Becker sobre o tema da isenção, não se deve admitir que a regra de isenção incida primeiro para que a de tributação não possa incidir. Segundo Paulo de Barros Carvalho, neste caso, “inverte, como se vê, a dinâmica de juridicização do evento que, ao invés

¹⁸² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, pp. 303-305.

¹⁸³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 306.

¹⁸⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 306.

¹⁸⁵ MELLO, Marcos Bernardes de. Contribuição ao estudo da incidência da norma jurídica tributária. In: BORGES, José Souto Maior (coord.). **Direito tributário moderno**. São Paulo: Bushatky, 1977, pp. 42-43.

¹⁸⁶ MELLO, Marcos Bernardes de. Contribuição ao estudo da incidência da norma jurídica tributária. In: BORGES, José Souto Maior (coord.). **Direito tributário moderno**. São Paulo: Bushatky, 1977, p. 41.

de sofrer primeiramente o impacto da regra de tributação, como queria a tese tradicional, recebe a incidência da norma isentiva”.¹⁸⁷

José Souto Maior Borges, aprofundando as investigações de Becker, demonstrou, por meio de bons argumentos, que na isenção não há incidência da norma jurídica tributária e, portanto, não ocorre o nascimento do tributo. Para Souto Maior, isenção é hipótese de não incidência legalmente qualificada. Isto é, a não incidência ocorre quando os requisitos previstos na lei tributária não se verificam concretamente: não surge para o contribuinte a obrigação tributária. Ou seja, a norma de isenção é norma limitadora ou modificadora da norma de tributação, porquanto aquela incide para restringir o alcance desta. Logo, nas hipóteses de isenção a lei pré-exclui do âmbito das normas tributárias os fatos isentos.¹⁸⁸

Não há dúvida de que Souto Maior Borges desenvolveu tese robusta, contudo, ainda assim, peca o autor quando adota a expressão “não incidência legalmente qualificada” para designar isenção, já que a expressão “não incidência” é utilizada comumente para abranger todos os casos de inexigibilidade de tributos. Para Paulo de Barros Carvalho, a tese padece do vício da definição pela negativa. Ou seja, essa teoria “[...] não explica como se dá a harmonização com a norma de incidência tributária, ainda que saibamos que nos fundamentos dessa ideia repouse a presteza da regra de isenção, que se antecipa à de tributação, para impedir que, do fato, exsurja o dever de recolhimento do tributo”.¹⁸⁹

Sacha Calmon Navarro Coêlho, por sua vez, contesta todas as teorias que consideram a ocorrência da incidência da norma de isenção, sob a justificativa de que não existe uma norma jurídica de isenção autônoma. Para Calmon, “as leis e os artigos de leis (regras legais) que definem fatos tributáveis conjugam-se com as previsões imunizantes e isencionais para compor uma única hipótese de incidência: a norma jurídica de tributação”.¹⁹⁰ [grifo do autor] Para esse tributarista, portanto, a isenção é uma previsão legislativa de intributabilidade, isto é, um fenômeno intrínseco à formação da hipótese de incidência da norma de tributação.

No mesmo sentido é o pensamento de Roque Carrazza, ao afirmar que “a lei isentiva e a lei tributante convivem harmonicamente, formando uma única norma jurídica tributária (diferente da que existia antes da isenção ser criada)” [grifo do autor]. Carrazza, mais adiante, assevera: “Portanto, a isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica

¹⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 448.

¹⁸⁸ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 183, 190, 191 e 199.

¹⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 448.

¹⁹⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 209-210.

tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que surja de modo mitigado (isenção parcial)”.¹⁹¹ Parece, entretanto, que as teorias desses autores,¹⁹² embora sejam bem arquitetadas também são passível de críticas, pois elas descaracterizam a norma de isenção como norma jurídica autônoma.

Paulo de Barros Carvalho, porém, desenvolve tese genuína, quando afirma que:

[...] as isenções tributárias estão contidas em regras de estrutura e não em regras de comportamento. Lembremo-nos de que estas últimas, as regras que dirigem diretamente à conduta das pessoas, são os elementos ou as unidades do sistema normativo, formando-lhe o repertório, enquanto as primeiras, isto é, as regras de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre sua produção e acerca das modificações que se queiram introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão de regras do sistema (ab-rogação).¹⁹³

Nesse sentido, a isenção (regra de estrutura) modifica a regra matriz de incidência tributária (regra de comportamento). Como explica Paulo de Barros Carvalho, as normas de isenção modificam a regra-matriz, subtraindo-lhe um dos elementos do campo de abrangência do antecedente ou do consequente: “[...] a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, *parcialmente*. É obvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema”¹⁹⁴ [grifo no original].

Nesta concepção, a regra de isenção modifica a regra matriz de oito maneiras: quatro pela hipótese e quatro pelo consequente: a) pela hipótese, atinge os critérios a.1) material, desqualificando o verbo ou subtraindo seu complemento, a.2) espacial, afastando determinado local, a.3) e temporal, excluindo período de tempo específico; b) pelo consequente, atinge os critérios b.1) pessoal, pelo sujeito ativo e pelo sujeito passivo, e b.2) o quantitativo, pela base de cálculo ou pela alíquota.¹⁹⁵

Fernando Sainz de Bujanda, por uma perspectiva similar, assinala que a isenção é uma técnica impositiva que pode afetar todos os elementos estruturais da relação jurídico-tributária,

¹⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 842.

¹⁹² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 280-281. O autor também defende que a isenção não é norma jurídica autônoma, ao afirmar que a técnica de isenção “[...] consiste em estabelecer, *em regra*, a tributação do universo, e, *por exceção*, as espécies que ficarão fora da incidência, ou seja, continuarão *não tributáveis*”. [grifo do autor]

¹⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 449.

¹⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 450.

¹⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 451-453.

provocando efeitos desagravatórios, totais ou parciais, em certas pessoas ou em determinado pressuposto fático.¹⁹⁶

Em verdade, a vantagem da concepção desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho, consoante anota Roberto Wagner Lima Nogueira, é que “[...] o fenômeno de incidência exoneratória se dá no plano normativo; com isto, não precisamos aludir ao nível dos fatos concretos, misturando linguagem do Direito Positivo com a realidade social que ele normatiza”.¹⁹⁷ Quer dizer, essa concepção, diferentemente das outras mencionadas, respeita o princípio da simultaneidade da dinâmica normativa.¹⁹⁸

Enfim, defende-se aqui que a isenção é regra de estrutura cuja função é subtrair um ou alguns dos critérios da regra matriz de incidência tributária. É espécie de incentivo tributário, concedida em caráter não geral, conforme prescreve o art. 14, § 1º da LC n. 101/00, já transcrito, reduzindo o tributo de forma discriminada.

3.3.2 Reduções tributárias (isenções parciais)

As isenções são incentivos tributários que impedem o surgimento da obrigação tributária; entretanto, deve-se salientar que existem ainda os incentivos que reduzem apenas o valor da tributação: trata-se, neste último caso, das denominadas isenções parciais ou reduções tributárias.

Segundo Souto Maior Borges, “[...] nas isenções *parciais*, surge o fato gerador da tributação, constituindo-se, portanto, a obrigação tributária, embora o *quantum* do débito seja inferior ao que normalmente seria devido se não tivesse estabelecido preceito isentivo”. O autor destaca, contudo, que “nas hipóteses da chamada isenção parcial, seria mais lícito falar-se, com maior rigor terminológico e conceitual, em redução tributária, porque *o fato gerador da obrigação tributária se produz*”¹⁹⁹ [grifo no original].

¹⁹⁶ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho**: estudios de derecho financiero. v. III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 427. Tradução livre do original: “La exención aparece, en efecto, como una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación – al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas – y que, com relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio, total o parcial, en beneficio de ciertas personas, o respecto a determinados supuestos fácticos”.

¹⁹⁷ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Contribuição ao estudo das normas de exoneração tributária no plano da teoria geral do direito tributário. **Revista de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 73, 1996, p. 252.

¹⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 455.

¹⁹⁹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 279-280.

Sacha Calmon, do mesmo modo, critica a denominação isenção parcial para o fenômeno que ele denomina de redução parcial do imposto a pagar, haja vista que a isenção é o oposto de incidência: “as reduções, ao invés, pressupõem a incidência e a existência do dever tributário instaurado com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese da norma de tributação”.²⁰⁰

Tais normas, de fato, atuam no critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, reduzindo o valor da base de cálculo ou o percentual da alíquota. Esses incentivos tributários, efetivamente, podem ser concedidos de forma direta, por redução na base de cálculo e na alíquota, ou de forma indireta, pela concessão de créditos presumidos e de deduções tributárias.

3.3.2.1 Reduções diretas: redução de base de cálculo e de alíquota

Os incentivos fiscais concedidos por meio das reduções tributárias diretas são concretizados pelas técnicas de redução de base de cálculo e de redução de alíquota. Segundo Sacha Calmon, esses tipos de reduções tributárias são mais frequentes na legislação do ICMS, já que este imposto, dotado de uniformidade de base de cálculo e de alíquotas, deixa transparecer, com mais facilidade, qualquer redução concedida em contraste com o restante dos contribuintes sujeitos à tributação total.²⁰¹

A base de cálculo é a dimensão da materialidade do tributo,²⁰² e, juntamente com a alíquota, forma o critério quantitativo do consequente da norma tributária, no qual o intérprete buscará a exata quantia do tributo devido.²⁰³ Como ensina Paulo de Barros Carvalho, “uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador. Para tanto, recebe a complementação de outro elemento que é a alíquota, e da combinação de ambos resulta a definição do *debitum* tributário”.²⁰⁴ [grifo do autor]

Para Elcio Fiori Henriques, no que diz respeito à redução pela base de cálculo, “a maneira mais tradicional [...] é por meio de um comando normativo expresso. É o caso de uma norma que determine expressamente que a base impositiva de um determinado fato gerador será inferir ao devido.”²⁰⁵ Infere-se, nesse contexto, que uma redução só será considerada incentivo

²⁰⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 237-238.

²⁰¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 225-226.

²⁰² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 97.

²⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 316.

²⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 317.

²⁰⁵ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 234-235.

tributário se o veículo introdutor da norma incentivadora prescrever uma base de cálculo inferior ao constante na norma tributária padrão.

Por exemplo, a base de cálculo do ICMS, em regra, corresponde ao valor da operação com venda de mercadorias ou ao do preço do serviço prestado, acrescido a estes os valores cobrados a título de frete, seguros e demais despesas acessórias, conforme art. 13, incisos I, II, III, e § 1º, incisos I e II, da Lei Complementar nº 87/96.²⁰⁶ Porém, a cláusula primeira do Convênio ICMS nº 100/97²⁰⁷ autoriza que os Estados signatários desse convênio reduzam em 60% (sessenta por cento) o valor da base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais de insumos agropecuários (inseticidas, fungicidas, formicidas etc.). Neste caso, observa-se que o valor do ICMS devido na operação de venda interestadual seria 60% (sessenta por cento) menor do que o valor do ICMS devido numa operação de venda interestadual de outra mercadoria.

A variação de alíquotas,²⁰⁸ da mesma forma que a de base cálculo, desempenha importante papel no âmbito dos incentivos tributários. Como frisa Paulo de Barros Carvalho, a alíquota é “[...] forte instrumento de calibração da carga impositiva, o que muito interessa aos estudos da extrafiscalidade”.²⁰⁹ Entretanto, como destaca Elcio Fiori Henriques, “a mera redução de alíquota de um tributo, aplicável para a totalidade dos contribuintes, não caracteriza como ‘benefício fiscal’, uma vez que se trata de medida tradicional de administração de arrecadação tributária [...]”.²¹⁰

Quer dizer, somente podem ser considerados incentivos fiscal-tributários a redução de base de cálculo ou de alíquota que constituam uma exceção à norma padrão de tributação.

²⁰⁶ “Art. 13. A base de cálculo do imposto é: I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação; II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço; III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço; [...] § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; II - o valor correspondente a: a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado. [...]”.

²⁰⁷ “Cláusula primeira - Fica reduzida em 60% (sessenta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos: I - inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasiticidas, germicidas, acaricidas, nematocidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espalhantes, adesivos, estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores), vacinas, soros e medicamentos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, inclusive inoculantes, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa; [...]”.

²⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 99. Para este autor, alíquota é definida como “[...] critério legal, normalmente expresso em percentagem (%), que, conjuntamente à base de cálculo, permite discernir o *quantum debeatur* (quantia devida, a título de tributo)”. [grifo do autor]

²⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 255.

²¹⁰ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 243.

3.3.2.2 Reduções indiretas: crédito presumido e as deduções de despesas fictas

Os incentivos fiscais concedidos por meio das reduções tributárias indiretas são concretizados pelas técnicas dos créditos presumidos e das deduções de despesas fictas. Da mesma forma que as reduções diretas, as reduções indiretas são efetivadas no momento do cálculo do dever tributário. Segundo Sacha Calmon, tais técnicas são utilizadas principalmente para tributos cuja apuração do valor do devido implica certa complexidade.²¹¹

Os créditos presumidos, por exemplo, são utilizados mormente nos tributos sujeitos à sistemática da não cumulatividade, como o IPI, o ICMS, o PIS e a COFINS. O ente tributante concede um crédito, por presunção legal, ficto, em substituição ao crédito normal ou juntamente com este, que será abatido do débito proveniente das operações mercantis subsequentes, reduzindo, com isso, a carga tributária na operação.

Insta esclarecer, todavia, que os créditos presumidos podem assumir natureza jurídica diversa: às vezes aparecem como subsídio ou como subvenção, assumindo natureza financeira; outras vezes, como mera dedução de base de cálculo, adotando natureza tributária;²¹² ou ainda são utilizados indevidamente para descaracterizar verdadeiras isenções totais de tributos (simulações com fins antijurídicos), como já exposto linhas atrás. Para Adilson Rodrigues Pires, essa modalidade de incentivo também pode ser aplicada como forma de prevenção de dupla tributação internacional da renda pelos tratados internacionais.²¹³

A exata identificação do regime jurídico dos créditos presumidos, portanto, dependerá de análise apurada do veículo normativo introdutor do benefício fiscal. Como observa Paulo de Barros Carvalho, “[...] aprendemos a tolerar as falhas do produto legislado e sabemos que somente a análise sistemática, iluminada pela compreensão dos princípios gerais do direito, é que poderá apontar os verdadeiros rumos da inteligência de qualquer dispositivo de lei”.²¹⁴

Quanto às deduções de despesas fictas ou presumidas, pode-se afirmar que esses benefícios fiscais ocorrem normalmente nos tributos que contenham em sua sistemática de cálculo conceitos líquidos. É o caso do Imposto de Renda — IR, em cujo cálculo se admite que

²¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 238.

²¹² PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 22.

²¹³ PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 22.

²¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 451.

sejam deduzidas do seu resultado bruto as despesas típicas do imposto (as operacionais, financeiras etc.) e as despesas fictas, criadas com o fito extrafiscal, diminuindo a carga fiscal.²¹⁵

Segundo Hugo de Brito Machado, as depreciações aceleradas, por exemplo, criadas por lei com o objetivo de incentivar a modernização, implantação ou renovação de equipamentos industriais, de informática etc., são típicos casos de deduções fictas admitidas no cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica — IRPJ.²¹⁶

Há casos de deduções, segundo Elcio Fiori Henriques, que geram dúvidas sobre o enquadramento no conceito de incentivo fiscal. As deduções de despesas com saúde, por exemplo, no Brasil, são incluídas pela Secretaria da Receita Federal como incentivo fiscal, embora existam estudos que demonstram ser tais deduções uma forma de ajustar a capacidade contributiva dos indivíduos com doença e outros sem doenças.²¹⁷

Enfim, importante é destacar que somente as deduções que não se referem à sistemática padrão de apuração do tributo é que serão classificadas como incentivos fiscais tributários.

3.3.3 Diferimento

A técnica do diferimento, em regra, é utilizada para os tributos plurifásicos, não cumulativos, como o IPI e o ICMS. O CTN não tratou expressamente dessa figura exonerativa. Parte da doutrina, contudo, tem afirmado que o diferimento ora assume perfil de isenção condicionada,²¹⁸ ou seja, estaria alocado na previsão contida no art. 178 do CTN,²¹⁹ ora tem caráter de não incidência ou até mesmo de sistemática de substituição tributária.²²⁰

Hugo de Brito Machado entende que diferimento “não se trata de isenção nem não-incidência, mas sim de simples adiamento. O efeito da norma tributária que incidiu é adiado para uma ocasião futura, que em regra deve ocorrer normalmente quando se trata de imposto plurifásico, ensejando a incidência do imposto”.²²¹ Em razão disso, para Betina Treiger

²¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 238.

²¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Imposto de Renda. Pessoa Jurídica. Depreciação Acelerada. Art. 46 da Lei nº 8.383/91. In: MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 72.

²¹⁷ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 238.

²¹⁸ CATÃO, Marcos André Vinhais. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 84.

²¹⁹ “Art. 178. A isenção, salvo se condicionada por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104”.

²²⁰ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 119.

²²¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 236.

Gruppenmacher, o diferimento não é um incentivo ou benefício fiscal, já que não há nenhuma perda de receita para o Estado; além disso, em certa medida, há um prejuízo ao contribuinte para o qual o recolhimento do tributo é deferido.²²²

Para José Eduardo Soares de Melo, diferimento é “técnica de arrecadação que visa otimizar tarefas típicas do Fisco, de fiscalizar e arrecadar tributos.”²²³ Paulo de Barros Carvalho, por outro lado, entende que o efeito do diferimento é o mesmo da isenção.²²⁴ Para essa perspectiva, a norma de diferimento ou de isenção (norma de estrutura) incidiria sobre a regra matriz de incidência tributária (norma de conduta), de maneira a suprimir seu critério temporal.

Sacha Calmon, no entanto, afirma que o diferimento, a depender da situação, poderá ser caracterizado como isenção, moratória ou sujeição passiva por substituição. A diferença entre os institutos estaria em fazer a correta distinção entre lei (ou legislação) e norma jurídica.²²⁵ Com efeito, a adequada compreensão dessa figura exonerativa só é possível a partir de sua análise nos diferentes planos em que se apresenta a linguagem do direito. Mais precisamente, como ensina Gabriel Ivo, se for destacada a inevitável distinção existente entre o plano de expressão, ou plano da literalidade textual, e o plano das normas jurídicas, produto da interpretação deste.²²⁶

Nesse sentido, pode-se afirmar que a figura do diferimento, presente na linguagem do objeto (plano textual), pode representar, na linguagem das normas jurídicas (plano normativo), tanto isenção, moratória, técnica de arrecadação, como a união da moratória e da sujeição passiva por substituição tributária etc.

3.3.4 Alíquota zero

Não há consenso doutrinário acerca da natureza jurídica da “alíquota zero”. Nessa técnica exonerativa, amplamente utilizada nos tributos regulatórios (IPI e II, principalmente), a alíquota aplicada à base de cálculo é reduzida a zero, de modo que a obrigação tributária também seja zero, nada. Quer dizer, em termos econômicos, os efeitos da utilização dessa figura são iguais aos da isenção, a saber, o não recolhimento do tributo.

²²² GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias: incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger *et al.* **Novos horizontes da tributação**: um diálogo luso-brasileiro. Lisboa: Almedina, 2012, p. 36.

²²³ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, p. 339.

²²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 451.

²²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 246.

²²⁶ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, pp. XXXVII - XXXVIII.

Não obstante, para Sacha Calmon, a alíquota zero distingue-se da isenção pelo fato de que esta se relaciona com a hipótese da norma (construção jurídica do fato gerador), ao passo que aquela se liga à descrição do dever tributário, atribuindo conteúdo de gratuidade. Acrescenta ainda o autor: “Não há nada mais funcional do que a alíquota zero como técnica de tributação, sendo de grande utilidade prática nos gravames do fato gerador genérico com alíquotas múltiplas e seletivas”.²²⁷ Para essa concepção, assim, haveria entre as figuras exonerativas uma diferença de natureza lógico-normativa e outra de natureza prática.

Com efeito, não há dúvidas de que o uso da alíquota zero é procedimento mais prático, sobretudo para o manejo de normas tributárias regulatórias, pois o texto constitucional autorizou a variação das alíquotas inclusive por meio de atos infralegais (decreto, portaria etc.). Porém, ousa-se discordar da posição de Sacha Calmon, especificamente no que diz respeito à natureza lógico-normativa da alíquota zero.

Ao que parece, esse fenômeno inibe a operatividade da regra-matriz de incidência tributária, pois aniquila o critério quantitativo do seu conseqüente. Paulo de Barros Carvalho, nesse sentido, é bem claro: “[...] mesmo acontecendo o evento tributário, no nível da concretude real, não pode o fato ser constituído e seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não se poderá instalar à míngua de objeto”.²²⁸

Em síntese, ao ser reduzida a alíquota a zero, qualquer que seja o valor da base de cálculo resultará no desaparecimento do objeto da prestação, e não existirá, por conseguinte, uma relação obrigacional entre o fisco e o contribuinte. Portanto, a alíquota zero tem a mesma natureza da isenção.

3.3.5 Remissão

Nos termos estabelecidos pelo CTN, remissão é modalidade de extinção do crédito tributário;²²⁹ é perdão de dívida tributária, total ou parcial, que deve ser autorizado por lei do ente tributante, e tem como fundamento, por exemplo, a situação econômica do contribuinte e a condição peculiar de certas regiões do seu território.²³⁰

²²⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 229- 230.

²²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 454.

²²⁹ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] IV - remissão; [...]”.

²³⁰ “Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: I - à situação econômica do sujeito passivo; II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; III - à diminuta importância do crédito tributário; IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155”.

A doutrina brasileira define-a como dispensa legal de pagamento de tributo devido.²³¹ Luciano Amaro destaca que “na remissão, tem-se o fato gerador, o nascimento da obrigação tributária (quer tenha havido o lançamento quer não)”.²³² Já Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli afirma que “a hipótese da regra de remissão descreve como suporte fático ou um evento passado ainda não constituído em fato jurídico, ou este próprio fato jurídico quando já constituído que, no caso, será a relação jurídica tributária, cuja prestação inadimplida será remitida”.²³³

Na realidade, para a remissão ser enquadrada como modalidade de extinção de crédito tributário, há, necessariamente, que existir um crédito devidamente lançado, que possa, em seguida, ser extinto. Segundo Souto Maior Borges, “não se deve confundir remissão e isenção de tributo porque nesta inexistente obrigação a ser extinta, diversamente daquela, que alcança, como um *posterius*, débito já constituído e portanto exigível”.²³⁴ Como anota Paulo de Barros Carvalho, “não pode haver remissão de crédito tributário sem [...] a prévia existência do ato jurídico administrativo do lançamento tributário ou, sendo o caso, da norma individual e concreta produzida pelo próprio sujeito passivo”.²³⁵

Ressalte-se, por fim, que a remissão não modifica a regra matriz de incidência tributária, pois atua após a incidência da norma impositiva, perdendo crédito devidamente constituído. Trata-se de um incentivo fiscal-tributário que não altera nem o antecedente nem o consequente: está alojada fora da regra matriz impositiva.

3.3.6 Anistia

A anistia é modalidade de exclusão do crédito tributário (art. 175, CTN),²³⁶ embora não se refira propriamente aos tributos, e sim às infrações tributárias e às penalidades (art. 181 do CTN).²³⁷ Essa figura exonerativa também pode ser considerada como incentivo fiscal, já que

²³¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 273; BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 211; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 428-429; AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 456.

²³² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 456.

²³³ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 124.

²³⁴ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 212.

²³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 429.

²³⁶ “Art. 175. Excluem o crédito tributário: [...] II - a anistia”.

²³⁷ “Art. 181. A anistia pode ser concedida: I - em caráter geral; II - limitadamente: a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo; b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza; c) a determinada região do território da entidade tributante,

ela reduz a obrigação tributária, que é formada também pelas penalidades pecuniárias, conforme dispõe o art. 113, § 1º do CTN.²³⁸ Do mesmo modo que a remissão, a anistia é incentivo fiscal externo à regra matriz de incidência tributária.

No direito espanhol, a anistia é utilizada para perdoar tributos, multas, ou ambos;²³⁹ no Brasil, porém, a dívida perdoada por esse instituto não se origina de uma norma impositiva, mas sim de uma norma sancionatória. De acordo com o art. 180 do CTN,²⁴⁰ a anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que o concedeu; não se aplica a atos qualificados como crimes ou contravenções, àqueles praticados com dolo, fraude ou simulação, assim como às infrações resultantes de conluio, salvo, neste último caso, se houver disposição de lei em contrário.

Destaque-se, por fim, que parte da doutrina²⁴¹ critica o uso desse instituto, em especial no que concerne ao aspecto econômico da medida, pois os efeitos produzidos pela figura exonerativa são o inverso dos do incentivo fiscal, já que acaba por estimular o descumprimento de obrigações tributárias. Afora isso, pode-se afirmar que a anistia é um incentivo fiscal. Para Marcos André Vinhais Catão, “[...] tanto a anistia quanto a remissão podem ser instrumentos de pacificação social, ante a irresignação coletiva contra tributação elevada, ou em situações de tipos tributários abertos”. O autor destaca que o instituto é bastante utilizado para dar fim a litígios judiciais em casos de transação tributária.²⁴²

3.3.7 Outros incentivos fiscal-tributários

em função de condições a ela peculiares; d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa”.

²³⁸ “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. [...]”.

²³⁹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho**: estudios de derecho financiero. v. III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 434. Segundo o autor, a anistia fiscal “[...] supone la remisión por el ente público impositor de deudas tributarias contraídas a su favor. La amnistía presupone el nacimiento y la condenación de obligaciones tributarias, de sus sanciones, o de ambas cosas a la vez, contraídas en el campo de sujeción al tributo”.

²⁴⁰ “Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando: I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele; II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas”.

²⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo Torres. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação**: imunidade e isonomia. v. III. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p.378; CATÃO, Marcos André Vinhais. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 90.

²⁴² CATÃO, Marcos André Vinhais. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 90.

Além dos incentivos tributários mencionados, existem outras figuras que não reduzem a carga fiscal, mas, indiretamente, incentivam as atividades empresariais, simplificando o cumprimento de deveres instrumentais e modificando certos aspectos secundários da obrigação tributária.

3.3.7.1 Simplificação e redução de deveres instrumentais

Os deveres instrumentais tributários, segundo Carrazza, são “[...] relações jurídicas, de conteúdo não-patrimonial, que têm por objeto um *fazer* (*facere*), um *não-fazer* (*non facere*) ou um *suportar* (*patere*), sempre no interesse da Administração Tributária”.²⁴³ Cabe assinalar que atualmente cresce na legislação tributária a quantidade de deveres instrumentais impostos aos contribuintes ou aos terceiros que com estes se relacionam, tornando-se extremamente complicado e dispendioso o cumprimento destas obrigações acessórias (art. 113 do CTN).²⁴⁴

Com o advento da exigibilidade da emissão de Nota Fiscal Eletrônica — NF-e²⁴⁵ e da Escrituração Fiscal Digital — EFD,²⁴⁶ por exemplo, vários contribuintes, no âmbito do ICMS, foram obrigados pela legislação de seus Estados a adquirir novos equipamentos e modernos sistemas de informática, a apresentar ao Fisco relatórios e arquivos digitais, a contratar serviços de certificação digital etc. Tais deveres, de certa forma, acabam onerando a atividade empresarial e dificultando seu funcionamento. Contudo, quando o ente tributante prorroga o prazo para cumprimento desses deveres, ou até mesmo, quando libera um determinado grupo de contribuintes em razão do porte das empresas, acaba por beneficiá-los indiretamente, pois incentiva os negócios privados, viabilizando-os economicamente, bem assim contribuindo para a manutenção de empregos formais.

No próprio texto constitucional (art. 179)²⁴⁷ há enunciado prescritivo determinando tal modalidade de estímulo às pequenas e médias empresas, autorizando os entes federativos a

²⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 691.

²⁴⁴ “Art. 113 do CTN. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º- A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º- A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

²⁴⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. CONFAZ. Protocolo ICMS nº 10, de 18 de abril de 2007. Estabelece obrigatoriedade da utilização da Nota Fiscal Eletrônica — NF-e. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Protocolos/ICMS/2007/pt010_07.htm>. Acesso em: 30 jul. 2014.

²⁴⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. CONFAZ. Convênio ICMS nº 143, de 20 de dezembro de 2006. Institui a Escrituração Fiscal Digital — EFD. Disponível em: <<https://www1.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 30 jul. 2014.

²⁴⁷ “Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela

dispensar tratamento jurídico diferenciado, a facilitar o cumprimento de obrigações tributárias etc. A simplificação e a redução dos deveres instrumentais, assim, são importantes técnicas para promover incentivos no âmbito da tributação, na busca de atingir valores e objetivos constitucionalmente positivados.

3.3.7.2 Modificação de aspectos secundários da obrigação tributária

É possível ainda que os incentivos tributários exerçam modificações em certos aspectos secundários da obrigação tributária. A suspensão de prazos para recolhimento de tributos por meio da moratória ou do parcelamento (art. 151 do CTN),²⁴⁸ por exemplo, permite aos beneficiados dispor de maior capital de giro para investir na aquisição de mercadorias e de novos equipamentos; contribui para viabilizar o processo de recuperação judicial de empresas devedoras (art. 155-A do CTN);²⁴⁹ permite a facilitação de recuperação de créditos tributários que já foram inscritos na dívida ativa do ente tributante etc.

A concessão de prazos mais favoráveis para o recolhimento de tributos, da mesma forma, representa importante modalidade de incentivo fiscal-tributário. Por exemplo, na sistemática de recolhimento de ICMS por substituição tributária, pode o Estado destinatário das mercadorias conceder inscrição cadastral ao fornecedor de outro Estado, na condição de contribuinte substituto tributário, para que este recolha o imposto em data posterior a remessa das mercadorias, ou seja, em prazo superior à regra padrão, pois para esta o prazo é a data da saída da mercadoria do estabelecimento do fornecedor, conforme autoriza a cláusula sétima, § 2.º, do Convênio ICMS n.º 81/93.²⁵⁰

Importa registrar, por fim, que as simplificações ou reduções de deveres instrumentais, assim como as modificações de certos aspectos da obrigação tributária, para serem considerados verdadeiros incentivos tributários devem determinar a existência de norma tributária mais

simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”.

²⁴⁸ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I – moratória; [...] VI – o parcelamento [...]”.

²⁴⁹ “Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. [...] § 4º A inexistência da lei específica a que se refere o § 3º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica”.

²⁵⁰ “[...] Cláusula sétima. Poderá ser concedida ao sujeito passivo por substituição definido em Protocolo e Convênio específico *inscrição no cadastro* da Secretaria da Fazenda, Finanças ou Tributação da unidade da Federação destinatária das mercadorias [...]. § 2º *Se não for concedida a inscrição* ao sujeito passivo por substituição ou esse não providenciá-la nos termos desta cláusula, *deverá ele efetuar o recolhimento do imposto* devido ao Estado destinatário, em relação *a cada operação*, por ocasião da saída da mercadoria de seu estabelecimento *por meio de GNRE*, devendo uma via acompanhar o transporte da mercadoria”. [grifo nosso]

favorável ao beneficiário do que a norma padrão, como prescreve o § 1º do art. 14 da LC n. 101/00.²⁵¹ Em síntese, nos institutos mencionados deve existir uma discriminação intencional do ente tributante, no sentido de favorecer um grupo específico de contribuintes.

3.4 Incentivos tributários e imunidades tributárias

Em termos econômicos, não há dúvida de que a imunidade e algumas espécies de incentivos tributários têm os mesmos efeitos: a eliminação do ônus tributário para determinadas pessoas, bens, serviços etc. A análise da imunidade em face dos incentivos tributários, no entanto, deve passar pelo exame da natureza jurídica daquela.

Parte da doutrina entende que o estudo das normas de imunidade está relacionado com a regra de incidência tributária. Souto Maior Borges, por exemplo, entende que a imunidade faz parte do fenômeno da não incidência, diferenciando-se dos demais pelo meio de veiculação. Para o autor, a imunidade configura-se como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, diferentemente da isenção, que é hipótese de incidência legalmente qualificada.²⁵²

Sacha Calmon, por outro lado, defende, à luz da teoria norma jurídica, que “[...] os dispositivos constitucionais imunizantes ‘entram’ na composição da hipótese de incidência das normas de tributação, configurando-lhe o alcance e fixando-lhe os lindes”. O autor acrescenta também que a única diferença entre isenção e imunidade é que esta radica na Constituição, enquanto aquela, na lei complementar ou ordinária.²⁵³ Nessa concepção, a imunidade não é uma norma jurídica.

A doutrina majoritária, porém, afirma ser a imunidade uma efetiva limitação ao poder de tributar imposta pela própria Constituição federal.²⁵⁴ Luciano Amaro, por exemplo, entende que “a imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a de fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo”.²⁵⁵

Paulo de Barros Carvalho, por outro giro, conceitua imunidade como:

²⁵¹ “Art. 14. [...] § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. [...]”. [grifo nosso]

²⁵² BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 183.

²⁵³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 205.

²⁵⁴ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 104.

²⁵⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 151.

*[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.*²⁵⁶ [grifo do autor]

Nessa concepção, que parece ser a mais adequada, a imunidade é norma jurídica de estrutura (ou sobrenorma), de hierarquia constitucional, pois estabelece a incompetência dos entes políticos para expedir regras jurídicas tributárias em relação a certas situações expressamente tipificadas. Ou seja, é norma que dispõe sobre a produção de outras normas.

Ao adotar essa perspectiva, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli ressalta que, sendo a imunidade uma norma jurídica, haverá, então, de ocorrer a incidência. Sendo assim, para o autor, a estrutura normativa da imunidade se apresenta do seguinte modo:

Hipótese: se ocorrer o evento relativo à existência jurídica da União Federal, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios
 Deve-ser
 Conseqüente: a proibição dos mesmos para deflagrar o processo legislativo, cujos enunciados relacionem-se com a composição de regra-matriz tributária de imposto ou de taxa.²⁵⁷

Apresentado esse esboço inicial, pode-se afirmar que a imunidade, tecnicamente, não é um incentivo tributário (isenção, remissão etc.), e tampouco financeiro. Imunidade é preceito constitucional, que não atua derogando norma de tributação, mas sim traçando a área de incompetência dos entes políticos internos para instituir tributos em situações específicas. Os incentivos tributários, de forma diversa, atuam no âmbito da legislação infraconstitucional por meio de lei complementar ou mediante lei ordinária, criando tratamento diferenciado, excepcional, em relação à regra geral de tributação.

3.5 Incentivos fiscal-financeiros

Os incentivos financeiros são concedidos sempre que o ente tributante, à vista do atendimento de interesses públicos, empregar despesas para fomentar atividades desenvolvidas por particulares. Essa é uma concepção de atividade financeira que não se limita unicamente a aplicar os recursos públicos na execução dos serviços administrativos e na manutenção das funções governamentais comuns.

²⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 190-191.

²⁵⁷ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999, pp. 111 e 113.

Nesse novo contexto, como salienta Souto Maior Borges, com fulcro em Maurice Duverger:

[...] as instituições financeiras do Estado se encontram em plena evolução [...] hoje as concepções modernas se juntam à concepção tradicional clássica das finanças públicas [...]. Por meio das despesas e das receitas públicas o Estado pode exercer uma ação sobre a economia. Por exemplo: isentando de impostos tal atividade ele a favorecerá. Pode, igualmente, conceder subvenções a tal ou qual empresa para favorecê-la; meio de intervenção por uma despesa pública. Dum modo mais geral chega-se a considerar que o Estado poderá assegurar uma redistribuição de renda nacional por meio das finanças.²⁵⁸

Vê-se, assim, que o Estado, por meio das finanças públicas, também intervém na ordem socioeconômica, e a despesa pública, nessa conjuntura, passa a assumir uma importante função instrumental. Na atualidade, não há uma atividade financeira neutra, pelo contrário, os entes estatais podem e devem utilizá-la deliberadamente para modificar as estruturas econômicas e sociais.

Frise-se, contudo, que os incentivos financeiros, como instrumento interventivo, diferentemente do que ocorreu com os incentivos tributários, não foram pesquisados de forma sistemática e profunda, razão pela qual há uma carência de material acerca do tema. Segundo observou Marcos André Vinhais Catão, “bastaria uma análise superficial sobre o objeto deste estudo e poder-se-ia concluir quase que de imediato que tanto o legislador quanto a doutrina e a jurisprudência ocuparam-se consideravelmente mais acerca dos incentivos que atuam na vertente da *receita pública* [...]”.²⁵⁹ [grifo do autor]

O estudo dos incentivos financeiros, associado ao estudo dos incentivos tributários, é metodologia imprescindível, tanto para compreendê-los à luz da perspectiva normativa, quanto para avaliar e julgar suas consequências práticas no plano da realidade social e econômica, sobretudo no que diz respeito ao estudo dos incentivos fiscais no âmbito do ICMS, como será discutido mais adiante.

Destaca-se, em primeiro lugar, que as duas modalidades de incentivos fiscais se diferenciam apenas no aspecto jurídico-formal, porquanto há uma relação íntima entre despesa e receita, e uma existe em função da outra. Ou, como ensina Ricardo Lobo Torres, “a despesa e a receita são as duas faces da mesma moeda, as duas vertentes do mesmo orçamento.

²⁵⁸ BORGES, José Souto Maior Borges. **Introdução ao direito financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 52.

²⁵⁹ CATÃO, Marcos André Vinhais. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 58.

Implicam-se mutuamente e devem equilibrar-se”.²⁶⁰ O mesmo autor, em outra obra, afirma que “[...] tanto faz diminuir-se a receita, pela isenção ou dedução, como aumentar-se a despesa, pela restituição ou subvenção, e a mesma consequência será obtida”.²⁶¹

Por outro lado, deve-se considerar o fato de que há instrumentos exonerativos, supostamente de natureza financeira, que são utilizados para driblar o controle de constitucionalidade relativo à competência exonerativa em matéria tributária. Exemplo dessa manobra artilosa foi a Lei Estadual n. 11.993/00, aprovada pela Assembleia Legislativa do estado do Espírito Santo, contestada no STF pelo governador deste Estado e julgada inconstitucional na ADI nº 2.345/SC.²⁶² No caso em apreço, a lei estadual concedeu irregularmente incentivos tributários do ICMS, sob a roupagem de incentivos financeiros, ao autorizar o cancelamento de notificações fiscais e a devolução de valores eventualmente recolhidos pelos contribuintes, a fim de fugir da necessidade de autorização de convênio firmado com os demais Estados e DF, nos termos do art. 155, § 2º, XII, g, da CF/88.

Segundo voto do Relator, Min. Cezar Peluso,

O cancelamento de notificações fiscais é, inequivocamente, benefício tributário [...]. Como bem anota a AGU, “[...] o cancelamento de notificações nada mais é que remissão de créditos tributários, constituídos de ofício, sem observância das cautelas previstas no Código Tributário Nacional e na Lei Complementar nº 24/75’.

Decerto, o exemplo demonstra claramente que não é aconselhável estudar os incentivos fiscais de forma segmentada, como duas categorias totalmente independentes entre si, de modo a tornar os incentivos financeiros objetos impermeáveis à análise jurídico-tributária. A prática tem confirmado e exigido a conjugação dos dois ramos do direito, já que o incentivo tributário e o incentivo financeiro (direcionamento de despesas) são exonerações que têm os mesmos resultados práticos.

²⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 193.

²⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 329.

²⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.345/SC. Acórdão. EMENTA: INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Lei nº 11.393/2000, do Estado de Santa Catarina. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Benefícios fiscais. Cancelamento de notificações fiscais e devolução dos correspondentes valores recolhidos ao erário. Concessão. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada "guerra fiscal". Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, §2º, inc. XII, letra "g", da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ. Pleno. Relator Min. Cezar Peluso. Julgado em 30 de junho de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1875169>>. Acesso em: 2 ago. 2014.

No que concerne às espécies de incentivos financeiros, podem ser citados as subvenções, os subsídios, os empréstimos públicos, as devoluções de tributos, o crédito presumido, a doação de imóveis destinados a estabelecimentos industriais etc., conforme será discutido detalhadamente nas linhas que se seguem.

3.5.1 Subvenções

A subvenção, para Adilson Rodrigues Pires, é “[...] doação modal cuja destinação é especificada pela pessoa jurídica de direito público concedente segundo sua conveniência política”.²⁶³ O conceito de subvenção, como ensina Souto Maior Borges, “[...] está sempre associado à idéia de auxílio, ajuda — como indica a sua origem etimológica (“subventio”) — expressa normalmente em termos pecuniários”. O autor, mais adiante, afirma que “a subvenção pressupõe sempre concurso de dinheiro ou outros bens estatais. É categoria do Direito Financeiro e não de Direito Tributário”.²⁶⁴

Para Ricardo Lobo Torres, as subvenções:

²⁶³ PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 21.

²⁶⁴ BORGES, José Souto Maior. Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias. **Revista de Direito Público**. São Paulo: RT, n. 41/42, jan./jun. 1977, pp. 50-51.

Eram instrumentos de auxílio do Estado aos entes públicos menores ou às entidades assistenciais e beneficentes que se desincumbiam de misteres do poder público. Posteriormente passaram a se configurar como subvenções econômicas, ou seja, auxílios às empresas para o desenvolvimento econômico, assim de regiões como de ramos de atividade. As características principais das subvenções consistem na sua natureza de incentivo financeiro, na necessidade de sua previsão em orçamento e em lei e na discricionariedade de sua entrega pela Administração.²⁶⁵

No plano do direito positivo, por sua vez, a Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, no seu § 3º do art. 12,²⁶⁶ define subvenções como transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas. Para essa lei, no entanto, há duas modalidades de subvenções: as sociais, que destinam recursos a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; e as econômicas, que destinam recursos a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

Nas subvenções sociais (art. 16), exige-se, fundamentalmente, e nos limites das possibilidades financeiras, que a concessão do benefício vise à prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, sempre que a suplementação de recursos de origem privada aplicados a esses objetivos revelar-se mais econômica. Aqui, ao que nos parece, quis o legislador deixar claro que o incentivo à atividade particular só deve ser concedido quando for mais vantajoso para o Estado fomentar a atividade particular do que prestar o serviço diretamente.

O parágrafo único do art. 16, por outro lado, estabelece que o valor das subvenções sociais, sempre que possível, será calculado com base em unidades de serviços efetivamente prestados ou postos à disposição dos interessados, obedecidos os padrões mínimos de eficiência previamente fixados.

Já o art. 17 prescreve que o incentivo somente deverá ser concedido à instituição cujas condições de funcionamento forem julgadas satisfatórias pelos órgãos oficiais de fiscalização. Isto é, antes de conceder o incentivo financeiro a uma instituição, deverão ser analisadas as condições de seu funcionamento, e estas, por outro lado, deverão ter sido julgadas satisfatórias pelo órgão fiscalizador.

As subvenções econômicas (art. 18) devem ser expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal, e se destinam: a) à cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, de natureza

²⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: o orçamento na constituição. v. V. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 463.

²⁶⁶ BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em: 29 set. 2014.

autárquica ou não;²⁶⁷ b) às dotações para cobrir a diferença, pelo governo, entre os preços de mercado e os preços de revenda de gêneros alimentícios ou outros materiais; c) às dotações para o pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais.

Por fim, o art. 19 exige que a lei do orçamento não consigne ajuda financeira, a qualquer título, a empresa de fins lucrativos, salvo quando se tratar de subvenções cuja concessão tenha sido expressamente autorizada em lei especial. Ressalte-se, contudo, que a Lei de Responsabilidade Fiscal — LRF, em seu art. 26,²⁶⁸ ampliou a exigência de lei especial para destinação de quaisquer recursos públicos ao setor privado, tanto para empresas como para entidades sem fins lucrativos. Essa operação sempre dependerá de autorização legal específica, de atendimento das condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, bem como de previsão no orçamento anual ou em seus créditos adicionais.

3.5.2 Subsídios

Os subsídios não estão contemplados expressamente na legislação brasileira, embora o termo seja empregado pela doutrina como sinônimo de subvenção econômica, nos termos da Lei n. 4.320/64.²⁶⁹ Para Marcos André Vinhais Catão, “subsídios podem ser considerados como incentivos fiscais destinados a promover determinada atividade econômica, com o fim de equalizar preços e permitir, durante período transitório, o estímulo ou até mesmo a proteção de um setor produtivo”.²⁷⁰

Nesse sentido, o subsídio é espécie de incentivo financeiro direcionado à intervenção econômica, sendo utilizado, consoante anota Adilson Rodrigues Pires, para “[...] corrigir

²⁶⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 2. ed. São Paulo: RT, 2007, p. 381. Segundo o autor, quando da edição da Lei n° 4.320/64 não havia um conceito firmado de Administração Indireta. Nesse sentido, faz-se necessário esclarecer que atualmente a menção ao termo “empresa pública” nesta lei deve ser entendida como quaisquer entidades da Administração Indireta, tais como autarquia, sociedade de economia mista, empresa pública e fundações.

²⁶⁸ “Art. 26. A destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou débitos de pessoas jurídicas deverá ser autorizada por lei específica, atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais. § 1º O disposto no *caput* aplica-se a toda a administração indireta, inclusive fundações públicas e empresas estatais, exceto, no exercício de suas atribuições precípua, as instituições financeiras e o Banco Central do Brasil. § 2º Compreende-se incluída a concessão de empréstimos, financiamentos e refinanciamentos, inclusive as respectivas prorrogações e a composição de dívidas, a concessão de subvenções e a participação em constituição ou aumento de capital”.

²⁶⁹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias: incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Lisboa: Almedina, 2012, pp. 31-32.

²⁷⁰ CATÃO, Marcos André Vinhais. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 73.

distorções no mercado ou reduzir desigualdades sociais regionais, além de servir como instrumento de incentivo às exportações, sobretudo em países em desenvolvimento”.²⁷¹

Ricardo Lobo Torres acrescenta ainda que:

[...] os subsídios transmigraram do orçamento monetário para o fiscal (art. 165, § 6º, CF) e constituem instrumento de transferência de recursos do Governo para os particulares independentemente do fornecimento de bens e serviços, vinculando-se a certa ‘performance’ econômica pelo beneficiário, posto que visam, precipuamente, a influir na formação de preços e a incentivar a produção.²⁷²

A decisão de manipular incentivos, segundo Cristiano Carvalho, “[...] é tarefa sobremodo complexa e muitas vezes os resultados são nulos ou mesmo opostos ao que o legislador pretendia obter”.²⁷³ Nessa perspectiva, André Elali ressalta que “uma das preocupações mais atuais do comércio internacional é com os subsídios aos produtos agrícolas, para os mercados interno e internacional”. O autor acrescenta que “os subsídios, como quaisquer incentivos fiscais ou financeiros, acabam modificando o preço dos produtos, interferindo, evidentemente, na competitividade internacional. Quanto mais subsídios, menores os preços e maior o mercado dos agentes favorecidos”.²⁷⁴

Os subsídios, nesse contexto, acabam encerrando um caráter abusivo nas relações de concorrência internacional. Como explica Marcos André Vinhas Catão, o subsídio “[...] possui íntima ligação com a prática de *dumping* [...]”.²⁷⁵ Ou seja, ao receber o subsídio de seu país, a empresa beneficiada tem condições de reduzir excessivamente seu custo de produção, tornando seus preços inferiores aos das empresas que arcam com os seus próprios custos, eliminando a concorrência e elevando seus lucros.²⁷⁶

Importa esclarecer que, embora o regime jurídico financeiro admita a concessão de subsídios com vistas à correção de distorções econômicas ou à redução das desigualdades sociais e regionais (aspecto extrafiscal da atividade financeira), essa espécie de incentivo pode provocar efeitos nocivos na economia, pelo abuso do poder econômico, de forma a proporcionar

²⁷¹ PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 22.

²⁷² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: o orçamento na constituição. v. V. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 464.

²⁷³ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 159-160.

²⁷⁴ ELALI, André. **Incentivos fiscais internacionais**: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 217.

²⁷⁵ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p.74.

²⁷⁶ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 19. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 816.

dominação de mercado, limitação da livre concorrência e a prática de lucros abusivos, práticas que são expressamente vedadas pelos arts. 170, IV²⁷⁷ c/c 173, § 4º²⁷⁸ do texto constitucional.

Nesse plano, nota-se que a concessão de subsídios deve sempre ter como finalidade o interesse público, e não os dos grupos econômicos nacionais ou internacionais. O subsídio deve ser decisão ponderada e racional; como alerta Cristiano Carvalho, “[...] não deveria levar em conta interesses de grupos de pressão, os chamados *rent-seekers*, mas sim, o interesse de toda a coletividade”.²⁷⁹

Em síntese, as políticas financeiras de conteúdo extrafiscal não podem ser criadas, e tampouco interpretadas, sem o recurso da intertextualidade. A regularidade jurídica do subsídio, nesse contexto, depende da observância dos diferentes conteúdos jurídicos incutidos nos enunciados prescritivos do direito financeiro, do constitucional, do econômico, do concorrencial, do internacional etc.

3.5.3 Outros incentivos financeiros

Subvenções e subsídios não são os únicos incentivos financeiros existentes, embora sejam os mais destacados pela doutrina. Podem ser considerados incentivos financeiros também as devoluções de tributos, os empréstimos públicos com juros baixos, a assistência tecnológica, a doação e/ou a concessão de direito real de uso de imóveis públicos para a instalação de novos empreendimentos, os financiamentos de tributo *a posteriori*, os créditos presumidos etc.

Tais espécies de incentivos financeiros são muito comuns na legislação do ICMS, especialmente os concedidos no contexto de guerra fiscal, já que os Estados expedem unilateralmente leis, decretos e atos administrativos, outorgando diversos tipos de estímulos direcionados à infraestrutura, como a venda de lotes e galpões por preços reduzidos, a implantação de áreas e distritos industriais; e a outras finalidades, como a assistência técnica na elaboração de projetos, o apoio à formação de capacitação de pessoal etc.²⁸⁰

²⁷⁷ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] IV - livre concorrência; [...]”.

²⁷⁸ “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. [...] § 4º A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”.

²⁷⁹ CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 164.

²⁸⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 369-370.

No que diz respeito às devoluções de tributos, é importante dedicar aqui algumas linhas, visto que não há consenso na doutrina acerca de sua natureza jurídica. Para Sacha Calmon, por exemplo:

A devolução de tributo pago sem haver razão para restituição, a não ser o intuito de exonerar total ou parcialmente o contribuinte, é considerada pela doutrina matéria estranha ao Direito Tributário. Alega-se estar no capítulo da despesa pública, já na área do Direito Financeiro, a *sua sede jurídica*. O entendimento é inobjetável. Todavia, porque a devolução de tributo pago apresenta-se como autêntica ‘remissão indireta’ – fórmula legal de extinção do crédito tributário -, a incluímos no temerário exonerativo.²⁸¹ [grifo nosso]

Com o devido respeito, discorda-se do entendimento deste autor, porquanto a remissão é incentivo de natureza tributária que reduz a carga fiscal por meio do perdão de crédito tributário devidamente constituído ou inscrito na dívida ativa, porém não recolhido. A devolução de tributos, por sua vez, opera-se no âmbito da despesa, do direito financeiro, por se tratar de valores devidamente recolhidos aos cofres públicos.

Saliente-se, porém, que ao inserir a devolução de tributos no âmbito do direito financeiro, não se quer aqui privilegiar a forma sobre o conteúdo; almeja-se apenas a demarcação das fronteiras existentes entre os dois ramos jurídicos. Nesse sentido Souto Maior Borges é bem incisivo: “Se o incentivo não visa o tributo, mas a receita tributária, terá como objeto uma relação jurídica instaurada após a extinção da relação tributária, dado que alcança receita pública já realizada. Noutras palavras: será um incentivo financeiro *stricto sensu*”.²⁸²

No entanto, não se pode negar a existência de fraudes e irregularidades, como normalmente ocorre na seara da legislação do ICMS, fato já exemplificado nas linhas anteriores, em que são concedidos incentivos tributários revestidos de aparência financeira, no intuito de fugir da rigidez constitucional que é peculiar ao exercício da competência exonerativa no âmbito desse imposto. Quer dizer, somente a análise sistemática do instrumento normativo é que permitirá fazer a distinção da natureza do benefício fiscal.

Enfim, pode-se afirmar que, sempre que o ente estatal transferir recursos públicos, atuando na órbita da despesa, com o fito de incrementar atividades privadas em prol do interesse público, fa-lo-á, necessariamente, mediante incentivos financeiros.

²⁸¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 202.

²⁸² BORGES, José Souto Maior. A lei de responsabilidade fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 63, dez. 2000, p. 85.

3.6 Incentivos fiscais, lei de responsabilidade fiscal e renúncia de receita

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal — LRF), é veículo normativo criado para introduzir normas gerais de finanças públicas relativas à responsabilidade na gestão fiscal, conforme preceitua seu art. 1º.²⁸³ A doutrina, ao se debruçar sobre esta lei, ressalta que a função desta é combater o desperdício de dinheiro público e estabelecer uma política de gestão pública responsável,²⁸⁴ assim como de implementar medidas visando à transparência fiscal.²⁸⁵ Para Ricardo Lobo Torres, “a Lei de Responsabilidade Fiscal constitui importante passo para o aperfeiçoamento da gestão orçamentária”.²⁸⁶

Em verdade, todos esses objetivos estão expressos no § 1º do art. 1º da LRF:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita [...].

Note-se que o legislador demonstra inegável preocupação com o equilíbrio, o controle e a transparência dos gastos públicos, inclusive no campo da renúncia de receita, visto que a concessão de incentivos fiscais poderá descompensar os orçamentos do ente concedente, assim como comprometer o atendimento das inúmeras necessidades sociais. Nesse plano, o controle orçamentário dos incentivos fiscais é procedimento indispensável, que tem previsão expressa no art. 14 da LRF.

Importante destacar que a LRF, para Souto Maior Borges, “é lei sobre leis financeiras; é ato instituinte de normas-sobre-normas. Pode-se caracterizá-la, em suas relações sintáticas com as normas federais, estaduais, distritais e municipais, como um plexo de *metanormas*”. [grifo no original] Para o autor, o art. 14 da LRF institui “[...] normas de sobredireito vinculantes indistintamente para todas as pessoas constitucionais [...]”²⁸⁷

²⁸³ “Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição”.

²⁸⁴ HARADA, Kiyoshi. Incentivos fiscais em face da lei de responsabilidade fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 247.

²⁸⁵ TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2008, p. 145.

²⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na constituição**. v. V. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 446.

²⁸⁷ BORGES, José Souto Maior. A lei de responsabilidade fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 63, dez. 2000, p. 90.

Frise-se, contudo, que já no *caput* desse artigo²⁸⁸ a lei restringiu seu campo de abrangência aos incentivos de natureza tributária dos quais decorram renúncia de receita. Para Elcio Fiori Henriques, esse dispositivo trouxe a correta relação entre os conceitos de “renúncia de receita” e de “benefício tributário”, e ressaltou a diferença dos dois institutos ao definir a renúncia de receita como “[...] o efeito financeiro decorrente da instituição de benefícios fiscais”.²⁸⁹

O conceito de renúncia de receita ou “*tax expenditure*” surge, segundo Celso de Barros Correia Neto, “[...] como resultado do esforço para identificar cada um dos benefícios especiais previstos na legislação tributária e determinar o quanto essas medidas repercutem no orçamento público e contribuem para a redução das receitas arrecadadas”.²⁹⁰

Nesse contexto, Ricardo Lobo Torres anota que “[...] a expressão ‘renúncia de receita’ é suficientemente ampla para abranger o benefício que, na vertente dos ingressos orçamentários, produza os mesmos efeitos econômicos das subvenções, dos subsídios e das restituições a títulos de incentivo [...]”.²⁹¹

Renúncia, enfim, como ensina Souto Maior Borges, “[...] é ato pelo qual o titular de um direito voluntariamente o abandona. Ora, os incentivos da LRF, art. 14, são todos eles correlacionados com a matéria tributária e atuam no âmbito da relação respectiva. Renúncia de receita tributária é renúncia de crédito tributário”.²⁹²

Observa-se, assim, que o controle previsto no art. 14 da LRF não se aplica aos incentivos de natureza financeira, já que estes não estão enquadrados no âmbito da receita e sim da despesa; tampouco se aplica aos incentivos tributários que não reduzem a receita, como aqueles que promovem simplificações ou reduções de deveres instrumentais, ou ainda os que modificam certos aspectos da obrigação tributária sem reduzir a carga tributária.

Marcos André Vinhais Catão, noutro giro, adverte ainda que a LRF “[...] não está vedando toda redução de carga tributária, conquanto estará fora de seu campo de aplicação a redução suportada pelo atendimento a princípios constitucionais como a capacidade

²⁸⁸ “Art. 14. A concessão ou ampliação de *incentivo ou benefício de natureza tributária* da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: [...]”. [grifo nosso]

²⁸⁹ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário**: o gasto tributário no direito brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 129.

²⁹⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014, p. 146.

²⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: o orçamento na constituição. v. V. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 465.

²⁹² BORGES, José Souto Maior. A lei de responsabilidade fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 63, dez. 2000, p. 91.

contributiva (CF art. 145, § 1º) e da seletividade (CF art. 155, § 2º, III).”²⁹³ Com efeito, não poderia ser diferente, já que a seletividade e a capacidade contributiva não são consideradas efetivamente incentivos fiscais.

Nessa mesma linha flui o pensamento de Ives Gandra da Silva Martins, para quem, “nitidamente, aos incentivos não onerosos para efeito de receita tributária, o artigo 14 não se aplica [...]”.²⁹⁴ Saliente-se, porém, que o autor insere também no âmbito dos incentivos não onerosos o denominado incentivo “custo zero”, e nega, por consequência, a aplicação do art. 14 aos incentivos à instalação de novas indústrias. Faz isso por entender que os impostos não pagos por estas empresas não são receitas programadas para o exercício de implantação do benefício, razão pela qual não seria uma renúncia de receita programada.²⁹⁵

Com o devido respeito, discorda-se da amplitude proposta por Ives Gandra. Defende-se, ao contrário, a aplicação do dispositivo aos incentivos tributários de “custo zero”, por se compreender que a lei privilegiou a transparência da gestão fiscal, criando mais um mecanismo de controle legislativo (e social) dos abusos tão comuns nesta seara e dos efeitos financeiros provenientes das políticas tributárias extrafiscais. Isso já ocorre com os incentivos financeiros, que são despesas devidamente inseridas nos orçamentos públicos, conforme determina o art. 167, inciso II, da CF/88.²⁹⁶

Como expõe Elcio Fiori Henriques, “trata-se de regra formal, que deve ser cumprida independentemente do resultado numérico encontrado”. O autor acrescenta que o ordenamento jurídico brasileiro não determinou expressamente um método específico para o cálculo da renúncia fiscal, ficando a cargo do ente político a escolha de um. Mas, mesmo que o cálculo encontrado pelo ente concedente fosse nulo, ainda assim tal documento deveria constar na proposta do incentivo tributário, aplicando-se o regime jurídico do gasto tributário em sua totalidade.²⁹⁷

²⁹³ CATÃO, Marcos André Vinhais. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 97.

²⁹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência da lei de responsabilidade fiscal (lei complementar 101/2000): estímulos sem impacto orçamentário não são pelo dispositivo abrangidos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.º 72, 1999, p. 143.

²⁹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Inteligência da lei de responsabilidade fiscal (lei complementar 101/2000): estímulos sem impacto orçamentário não são pelo dispositivo abrangidos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.º 72, 1999, p. 142.

²⁹⁶ “Art. 167. São vedados: [...] II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais; [...]”.

²⁹⁷ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário**: o gasto tributário no direito brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 151-153.

No que diz respeito aos limites e às condições impostas pela LRF à concessão ou à ampliação de incentivos tributários, o art. 14, nos incisos I e II,²⁹⁸ estabelece que a renúncia de receita somente será admitida quando houver: a) realização de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes; b) atendimento ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias (LDO), e desde que sejam atendidas as seguintes condições: b.1) demonstração de que a renúncia de receita foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária (LO) e não afetará as metas fiscais previstas na própria LDO, b.2) ou, alternativamente, que a proposta de renúncia esteja acompanhada de medidas de compensação, tais como a elevação de alíquotas e de base de cálculo, majoração ou a criação de tributos.

É importante não perder de vista que a disciplina legal acima apresentada, na verdade, está em perfeita harmonia com as diretrizes impostas pelo art. 165, § 6º, da Carta Maior, que dispõe peremptoriamente: “O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”. Vê-se que o dispositivo constitucional chega a ser redundante, quando mistura os gêneros dos incentivos fiscais (tributários e financeiros) com suas espécies (isenções, remissões, subvenções etc.).

Para Ricardo Lobo Torres, a criação do art. 165, § 6º, da CF/88 teve como motivação o trabalho desenvolvido pelos americanos Stanley S. Surrey e Paul R. Mc Daniel, que denominaram o incentivo sediado na receita de “gasto tributário” ou “*tax expenditure*”, equiparando-o ao incentivo sediado na despesa, na finalidade de controlar e desmascarar a concessão de possíveis privilégios odiosos.²⁹⁹

A concessão ou a ampliação de incentivos tributários nos quais ocorra renúncia de receita deve ser precedida de estudo e planejamento fiscal, de modo que sejam garantidos o equilíbrio dos gastos orçamentários e o incremento da arrecadação com a criação ou o aumento de tributo. As limitações e as condições estabelecidas no art. 14 da LRF, no entanto, referem-

²⁹⁸ “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. [...]”.

²⁹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 329.

se exclusivamente aos incentivos tributários, e não aos financeiros, pois estes já são controlados pelo orçamento.

Pode-se dizer, por fim, que o objetivo principal da LRF é prevenir o desequilíbrio das contas públicas, promover a transparência fiscal e evitar a concessão de incentivos tributários de forma irresponsável e descontrolada.

3.7 Conclusão

Traçadas essas linhas, conclui-se que definir incentivos fiscais é tarefa difícil, diante das divergências doutrinárias e da falta de um instrumento normativo brasileiro que trate especificamente da matéria. Porém, demonstrou-se que os incentivos ou benefícios fiscais podem ser delimitados por meio de seu regime jurídico. Em razão disso, os incentivos fiscais foram classificados em duas modalidades: incentivos fiscal-tributários, que atuam no âmbito da receita; e os incentivos fiscal-financeiros, que atuam no âmbito da despesa.

Os incentivos tributários podem operar: a) dentro da estrutura normativa: a.1) pela hipótese (isenção), ou a.2) pelo consequente (redução de base de cálculo e de alíquota, créditos presumidos, concessão de deduções ou despesas presumidas); b) fora da estrutura normativa: b.1) reduzindo a carga fiscal (remissão e anistia); b.2) sem reduzir carga fiscal: b.2.1) simplificando ou reduzindo deveres instrumentais (liberação da obrigatoriedade para manter escrita fiscal eletrônica ou para emitir documentos eletrônicos – NF-e ou CT-e) e b.2.2) modificando aspectos secundários da obrigação tributária (parcelamento, ampliação de prazo para recolhimento de tributo etc.).

O instituto da imunidade tributária, por sua vez, não é espécie de incentivo tributário, e tampouco incentivo financeiro. Trata-se, de fato, de norma de estrutura, de hierarquia constitucional, que traça a área de incompetência dos entes políticos internos para instituírem tributos em situações específicas.

Já os incentivos financeiros são transferências orçamentárias de recursos públicos ao setor privado em prol do interesse público. São espécies dessa modalidade de incentivos os subsídios, as subvenções, os empréstimos públicos, as devoluções de tributos, a doação de imóveis destinados a estabelecimentos etc.

Por fim, destacou-se que a LRF foi criada para prevenir o desequilíbrio das contas públicas e promover a transparência fiscal, sendo importante instrumento normativo de controle das renúncias fiscais, impondo limites e condições à concessão de incentivos tributários dos quais decorra renúncia de receita.

Apresentadas as noções gerais sobre os incentivos fiscais, resta, a partir de agora, aplicá-las ao contexto do ICMS, sobretudo no que diz respeito à análise da recepção constitucional da LC n. 24/75.

4 INCENTIVOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS

O exercício da competência exonerativa em matéria de ICMS tem despertado na comunidade jurídica e em outros setores da sociedade brasileira preocupação e divergências em relação a diversos aspectos que envolvem o tema, especialmente o que diz respeito aos efeitos dos incentivos que extrapolam a órbita jurídica e repercutem nas esferas econômica e social, promovem conflitos entre os entes políticos, e criam, sobretudo, insegurança jurídica para os contribuintes beneficiados.

Em face disso, neste capítulo, busca-se traçar algumas noções básicas sobre o ICMS, para, a partir daí, fazer algumas conexões com o que foi discutido nos capítulos precedentes. Especificamente, objetiva-se investigar, à luz do sistema constitucional vigente, se os Estados e o DF estão proibidos de conceder unilateralmente toda e qualquer modalidade de incentivo fiscal do ICMS; se a regra constante no art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88, de fato, exige deliberação unânime dos Estados e do Distrito Federal para aprovação de incentivos fiscais; bem como se a LC nº 24/1975, no concerne a essa matéria, foi totalmente recepcionada pela Constituição federal de 1988, como peremptoriamente afirmam parte da doutrina e da jurisprudência.

4.1 Breve esboço histórico sobre ICMS

A compreensão do atual tratamento constitucional dos incentivos fiscais no âmbito do ICMS requer, inicialmente, um breve estudo e rápidas considerações históricas acerca desse gravame. Ou seja, necessário se faz conhecer a origem do ICMS, suas principais características e sua configuração nas diferentes Constituições brasileiras.

Cabe salientar, de início, que as primeiras exações que tributaram o consumo surgiram na França (*chiffre d'affaires*) e na Alemanha (*Umsatzsteuer*) durante a Primeira Guerra Mundial (1914-1918). No Brasil, a União, por meio da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, criou o Imposto sobre Vendas Mercantis — IVM, para atender às exigências das Associações Comerciais; estas desejavam um documento semelhante à letra de câmbio e à nota promissória para possibilitar o desconto bancário de faturas de vendas dos comerciantes e industriais.³⁰⁰

³⁰⁰ BALLEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 367.

Diante dessa exigência do setor privado, segundo Aliomar Baleeiro, “[...] foi instituída a emissão da duplicada da fatura, para ser aceita pelos devedores, em troca do imposto de 0,3% (Rs 3\$ por cento de réis), não só nas vendas a prazo mas também nas vendas a vista, registrada em livros próprios”. Posteriormente, com a Constituição de 1934, segundo o mesmo autor, o imposto foi estendido às consignações, surgindo, daí, o Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC, que passou a ser cobrado em 1936, e a arrecadação começou a fazer parte das receitas dos Estados-membros.³⁰¹

Segundo Klaus Marques, “com a aprovação da Constituição Federal de 1946, houve alteração quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência do IVC. Se antes a incidência se dava com a venda, pela Constituição de 1946 o fato jurídico tributário passou a ser o contrato de compra e venda”. Porém, o autor ressalta que a exação não se revestia da necessária neutralidade que o sistema tributário exigia, pois sua incidência acontecia em cascata, ou seja, o tributo causava sérios prejuízos à economia nacional.³⁰²

A reforma tributária ocorrida em 1965, entretanto, realizada por meio da EC nº 18/65,³⁰³ marcou expressiva alteração no sistema tributário brasileiro até então vigente. Para Anderson Trautmann Cardoso, o Brasil, seguindo uma tendência mundial, instituiu o Imposto sobre Circulação de Mercadoria – ICM, não cumulativo, abatendo-se os créditos oriundos da entrada com os da saída da mercadoria do mesmo estabelecimento.³⁰⁴ Nessa nova conjectura, o ICM substituiu o IVC e passa a ter o objetivo de corrigir as distorções perpetradas por este.

Aliomar Baleeiro, no entanto, ressalta que:

Do ponto de vista econômico, o I.C.M. é o mesmo I.V.C., que concorria com cerca de $\frac{3}{4}$ partes da receita tributária dos Estados-membros. Argüía-se que só diferia do imposto de consumo e do imposto de indústrias e profissões sobre comerciantes e indústria, pelo *nomen juris*, pois os três sangravam a mesma realidade econômica: — a introdução da mercadoria no circuito comercial.³⁰⁵

Gustavo de Freitas Cavalcanti Costa, por outro lado, ressalta que a EC nº 18/65 proporcionou a concentração das competências tributárias e da arrecadação na pessoa da União Federal, situação que era compatível com o modelo de desenvolvimento nacional centralizador

³⁰¹ BALLEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 367.

³⁰² MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: MP Ed., 2010, p. 64.

³⁰³ BRASIL. Constituição (1946). Emenda Constitucional nº 18, de 1 de dezembro de 1965. Reforma do sistema tributário. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 29 set. 2014.

³⁰⁴ CARDOSO, Anderson Trautmann. Não-cumulatividade do ICMS: dimensão normativa e eficácia. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, ano 15, n. 76, set./out. 2007, p. 12.

³⁰⁵ BALLEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 367.

que se desejava implantar na época. Além disso, o autor anota que o ICM tornou-se o primeiro imposto, em escala mundial, com competência estadual e com incidência em toda a cadeia econômica de circulação, da produção ao consumo, mediante a técnica da não cumulatividade.³⁰⁶

Para Ives Gandra da Silva Martins, o ICM foi regionalizado para garantir receita própria de impostos para os Estados, apesar do impacto que isso causaria nas relações interestaduais para os Estados vinculados à operação.³⁰⁷ Sacha Calmon, na mesma trilha, acrescenta que “a ideia era tomar como modelo os impostos europeus sobre valores agregados ou acrescidos, incidentes sobre bens e serviços de expressão econômica, os chamados IVAS”.³⁰⁸ De fato, a outorga de competência para instituir o ICM aos Estados trouxe problemas e efeitos econômicos que repercutiram em todo o território nacional, situação que seria diferente caso a competência fosse atribuída à União.³⁰⁹

Logo após a EC nº 18/65, surge o CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, complementando as disposições relativas ao ICM da Constituição federal de 1946, estabelecendo, nos seus arts. 52 a 58, as normas básicas da estruturação do gravame.

A Constituição federal de 1967, por sua vez, não trouxe grandes mudanças em relação à reforma promovida pela EC nº 18/65. Esse texto constitucional, contudo, trouxe inovação no art. 20, § 2º,³¹⁰ atribuindo competência à União para conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais para atender a relevante interesse social ou econômico nacional. Para Gustavo de Freitas Cavalcanti Costa, essa novidade encerrou longa disputa doutrinária a respeito do tema das isenções, que não tinha sido enfrentado pela EC nº 18/65. O autor explica, contudo, que esse dispositivo constitucional veio acentuar ainda mais o caráter centralizador do sistema tributário de então, já que regravava a política de isenção de impostos estaduais e municipais quando afetassem a Federação como um todo.³¹¹

³⁰⁶ COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. **Federalismo & ICMS: reflexos tributários**. Curitiba: Juruá, 2004, pp. 84, 85, 89 e 90.

³⁰⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexos sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 3.

³⁰⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 221.

³⁰⁹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 58-59.

³¹⁰ “Art. 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] § 2º - A União, mediante lei complementar, atendendo, a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais”.

³¹¹ COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. **Federalismo & ICMS: reflexos tributários**. Curitiba: Juruá, 2004, pp. 94.

Saliente-se ainda que nem a EC nº 18/65 nem a Constituição de 1967 trataram do tema dos incentivos fiscais no âmbito do ICM. Em virtude disso, segundo Heron Arzua, “os Estados, acostumados ao regime do antigo imposto de vendas e consignações, continuaram na política de chamamento de indústrias, utilizando o novel tributo mercantil”.³¹²

Surge, posteriormente, o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, estabelecendo normas gerais aplicáveis ao ICM, inclusive revogando alguns dispositivos do CTN relativos a esse imposto.³¹³ Porém, em relação ao tema dos incentivos fiscais, esse diploma legal nada acrescentou. A uniformidade das alíquotas internas foi mantida para todas as mercadorias, competindo ao Senado Federal fixar as alíquotas máximas nas operações internas, interestaduais e de exportação.³¹⁴

Com a EC nº 1/69, apesar de esta alterar significativamente a Constituição Federal de 1967, não se modificou de forma expressiva o sistema tributário criado pela EC nº 18/65. Todavia, no art. 23, § 6º, o constituinte finalmente tratou das isenções no âmbito do ICM:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sôbre:

[...]

§ 6º As isenções do impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos têrmos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

Observa-se, assim, que no regime constitucional anterior ao atual exigia-se convênio entre os Estados para aprovação e revogação de isenção de ICM, conforme disciplina a ser aprovada em lei complementar. Esse veículo normativo, todavia, somente surgiu com a aprovação da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Essa lei, no entanto, que será analisada detalhadamente mais adiante, repetiu a regra constitucional (art. 23, § 6º), exigindo a aprovação dos incentivos por meio de convênio entre os Estados; ampliou o conceito de isenção para abranger também toda espécie de prática tributária com a mesma finalidade; e, curiosamente, passou a exigir a aprovação “unânime” de todos os Estados e o do Distrito Federal para a concessão de isenções e demais incentivos fiscais.

³¹² ARZUA, Heron. Incentivos fiscais (ICMS) no Brasil e no Paraná: a questão do direito adquirido das empresas. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 73, 2001, p. 137.

³¹³ “Art. 13. Revogam-se os artigos 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 71, 72 e 73 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, com suas modificações posteriores, bem como tôdas as demais disposições em contrário”.

³¹⁴ “Art. 5º A alíquota do impôsto de circulação de mercadorias será uniforme para todas as mercadorias. O Senado Federal, através de resolução adotada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, para as operações interestaduais e para as operações de exportação para o estrangeiro. Parágrafo único. O limite a que se refere êste artigo substituirá a alíquota estadual, quando esta fôr superior”.

A exigência de convênios decorreu da preocupação com a uniformização da política de isenções do ICM, que já existia, antes mesmo da Constituição de 1967, no Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967, sob a justificativa de controlar os efeitos econômicos e jurídicos que irradiavam na Federação em razão do caráter nacional desse imposto.³¹⁵ Segundo o art. 1º desse ato normativo, os Estados e os Territórios, situados em uma mesma região geoeconômica, deveriam celebrar convênios e estabelecer uma política comum em matéria de isenções, reduções ou outros favores fiscais relativos ao ICM.³¹⁶ O § 2º do mesmo artigo, por sua vez, já autorizava a ratificação dos convênios e dos protocolos sem anuência das Assembleias Legislativas dos Estados participantes.³¹⁷

Heron Arzua, porém, destaca que, mesmo com as modificações introduzidas pela EC nº 1/69 e pela LC nº 24/75, os Estados continuaram a conceder incentivos fiscais no âmbito do ICM, em inteira desobediência aos padrões criados pela Constituição e pelas leis infraconstitucionais.³¹⁸

Com a promulgação da Constituição brasileira de 1988, o ICM foi substituído pelo Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação — ICMS, sobre o qual serão tecidas algumas considerações a partir de agora.

4.2 ICMS e a Constituição Federal de 1988

No texto constitucional de 1988, consoante art. 155, II,³¹⁹ o ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal,³²⁰ passou a incluir no seu campo de incidência, diferentemente do ICM, a circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte interestadual e

³¹⁵ COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. **Federalismo & ICMS: reflexos tributários**. Curitiba: Juruá, 2004, pp. 94.

³¹⁶ “Art. 1º Os Estados e Territórios situados em uma mesma região geo-econômica, dentro de 30 (trinta) dias da data da publicação dêste Ato, celebrarão convênios estabelecendo uma política comum em matéria de isenções, reduções ou outros favores fiscais, relativamente ao impôsto sôbre circulação de mercadorias. §1º A revogação ou alteração do disposto nos Convênios a que se refere êste artigo sômente poderá ser feita por outro Convênio ou por Protocolo aditivo ao Convênio original”.

³¹⁷ “Art. 1º. [...] § 2º Os Convênios e Protocolos independem de ratificação pelas Assembléias Legislativas dos Estados participantes”.

³¹⁸ ARZUA, Heron. Incentivos fiscais (ICMS) no Brasil e no Paraná: a questão do direito adquirido das empresas. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 73, 2001, pp. 137 e 139.

³¹⁹ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]”.

³²⁰ É importante salientar que também cabe à União criar o ICMS em Território Federal, conforme preceitua o art. 147 da CF/88: “Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”.

intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Vê-se, pois, que a mudança mais importante trazida pela Constituição de 1988 foi a ampliação da base de incidência do ICM. Segundo Fernando Rezende, a essa base ainda “[...] foi incorporada a produção de petróleo e derivados, de energia elétrica, e os serviços de telecomunicações e de transporte interestadual, até então objetos de um regime tributário próprio”.³²¹

Roque Carrazza destaca, nesse sentido, que a sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes ou cinco núcleos distintos de incidência: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.³²²

Esse novo perfil do ICMS, de fato, demonstra que os Estados conseguiram aumentar o campo de incidência de seu principal tributo, passando, assim, a ter maior autonomia financeira. Em verdade, a elaboração da Constituição de 1988, como alerta Gustavo de Freitas Cavalcanti Costa, “[...] teve como tônica principal a perseguição da reversão do quadro antecedente centralizador, numa perspectiva de construção democrática e, como decorrência, de uma descentralização político-jurídica. E isso se refletiu na distribuição das competências tributárias”. O autor anota, contudo, que nesse novo quadro o universo de conflitos entre as unidades federadas acabou sendo ampliado, dificultando, por consequência, a existência de harmonia e uniformidade do pacto federativo.³²³

Realmente, os conflitos entre os Estados e o DF estão cada vez mais acentuados. No entanto, o texto constitucional, em virtude do caráter nacional³²⁴ do ICMS, trouxe limites e contornos bem definidos para a atuação do legislador ordinário. Na verdade, o cuidado do legislador constituinte chegou a ser exaustivo no trato da matéria, visto que seu texto dedicou

³²¹ SILVA, Fernando Antônio Rezende da. ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. **Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros-Cadernos Fórum Fiscal**. ESAF. Brasília, n. 10, jun. 2009, p. 8. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/estudos_pesquisas/forum-fiscal/publicacoes/cadernos-2004-a-2009>. Acesso em: 20 ago. 2014.

³²² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 40-41.

³²³ COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. **Federalismo & ICMS: reflexos tributários**. Curitiba: Juruá, 2004, pp. 97 e 100.

³²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 768-769. Para o autor, “o caráter nacional do ICMS, máxima que sobressai do sistema com grande vigor de juridicidade. Não se aloja na formulação expressa de qualquer dos dispositivos constitucionais tributários, mas está presente nas dobras de inúmeros preceitos, irradiando sua força por toda a extensão da geografia normativa desse imposto”.

diversos dispositivos para regular os aspectos mais importantes da exação. Deixou a cargo do legislador ordinário apenas a instituição do tributo, ou seja, a criação de sua regra-matriz de incidência tributária, assim como a disposição sobre aspectos secundários do gravame, como, por exemplo, a criação de penalidades, de deveres instrumentais, dos prazos para recolhimento do tributo, a regulamentação do processo administrativo tributário, entre outros.

A cautela do constituinte é perceptível ainda quando este exige, conforme o art. 155, II, § 2.º, XII,³²⁵ a aprovação de lei complementar para definir os contribuintes do imposto, dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto, regular a forma de concessão de isenções e benefícios e incentivos fiscais.

Além disso, no art. 155, II, § 2º, VII e VIII,³²⁶ texto recentemente alterado pela EC nº 87, de 16 de abril de 2015, a Constituição determina que será aplicada a alíquota interestadual do ICMS nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, cabendo ao Estado destinatário o valor correspondente ao diferencial entre a alíquota interna e a interestadual.

O constituinte estabeleceu também, no intuito de harmonizar as relações federativas, a utilização de resoluções pelo Senado Federal, consoante art. 155, II, § 2º, IV,³²⁷ para fixar as alíquotas aplicáveis às operações e às prestações interestaduais e de exportações, e para fixar alíquotas mínimas e máximas nas operações internas, com a finalidade de evitar conflito entre

³²⁵ “Art. 155, II, § 2.º, [...] XII - cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001); i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

³²⁶ “Art. 155, II, § 2º [...] VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)
b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) [...]”.

³²⁷ “Art. 155, II, § 2º, [...] IV- resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; [...]”.

os Estados. Em atendimento a essa determinação constitucional, o Senado Federal, por meio da Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989,³²⁸ criou um regime misto de compartilhamento da receita do ICMS proveniente das operações interestaduais.

Nesse sistema misto, parte do ICMS é pago ao Estado de origem da mercadoria, e parte para o Estado de destino. Para a partilha do imposto, foram adotadas duas regras que levam em consideração o desenvolvimento das regiões brasileiras: a) uma regra geral, em que foi fixada, para as operações e prestações interestaduais, a alíquota de 12% para o Estado de origem e de 5% para o Estado de destino; b) uma regra especial, em que se estabeleceu, para as operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste com destino às Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao estado Espírito Santo, a alíquota de 7% para origem e de 10% para o Estado de destino.

Reforça ainda a intenção uniformizadora do legislador constituinte de 1988 a regra insculpida no art. 155, II, § 2º, I,³²⁹ que determina ser o ICMS um imposto do tipo não cumulativo. O mandamento constitucional prevê, assim, que o valor do imposto devido em cada operação poderá ser compensado com o valor do imposto cobrado na operação anterior. Por outro lado, conforme prescreve o art. 155, II, § 2º, II,³³⁰ quando houver isenção do imposto em operações posteriores, o crédito relativo às operações anteriores não será compensado, salvo se a legislação do Estado da situação do contribuinte permitir. Neste último caso, porém, observa-se que o constituinte criou uma exceção à regra da não cumulatividade e da neutralidade do imposto. O limite constitucional ao direito ao crédito relativo à isenção do ICMS, como destaca Paulo de Barros Carvalho, “[...] teve por finalidade evitar a denominada ‘guerra fiscal’, isto é, a disputa entre os Estados, considerada pelo Constituinte de 1988 como prejudicial às Fazendas Estaduais”.³³¹

A Constituição de 1988, assim, apesar de ter outorgado a cada Estado e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS, determinou e autorizou expressamente a criação

³²⁸ “Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento. Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão: I - em 1989, oito por cento; II - a partir de 1990, sete por cento”.

³²⁹ “Art. 155, II, § 2, I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

³³⁰ “Art. 155, II, § 2, II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; [...]”.

³³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 699.

de veículos normativos de hierarquia inferior, de abrangência nacional, para disciplinar diversos assuntos relativos ao gravame. Isto é, “[...] o comando de uniformização vem de cima para baixo, de tal sorte que as regras-matrizes de incidência, expedidas pelos Estados e pelo Distrito Federal, terão que manter praticamente os mesmos conteúdos semânticos [da Constituição]”, como anota Paulo de Barros Carvalho.³³²

Na verdade, observa-se que o Texto Maior reduziu sensivelmente a competência impositiva e exonerativa dos Estados e do Distrito Federal em matéria de ICMS e criou importantes mecanismos político-jurídicos para viabilizar a uniformidade de incidência do imposto e para manter o equilíbrio da Federação brasileira. Não se quer defender aqui que o texto constitucional regula, na atualidade, adequadamente todos os aspectos relativos ao ICMS. Não é isso. Mais à frente esse tema será rediscutido. O que se pretende, na realidade, é deixar claro que existem instrumentos uniformizadores da incidência do ICMS e de controle da harmonia federativa.

Resta saber, contudo, se todos esses mecanismos, sobretudo no que concerne à concessão de incentivos fiscais, foram e estão sendo utilizados adequadamente pelo legislador infraconstitucional e pelos demais Poderes constituídos.

4.3 Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir)

A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996,³³³ ou “Lei Kandir”, como comumente é conhecida, veio regular o ICMS que era regido até então pelo Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Esse decreto era aplicável também ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN de competência municipal. A Lei Kandir, assim, preencheu uma lacuna existente desde a promulgação da Constituição federal de 1988.

A LC nº 87/96 e suas alterações posteriores acarretaram significativas mudanças na legislação do ICMS. Uma delas, muito discutida e contestada pela doutrina na época, foi a desoneração total do imposto nas operações de exportação de mercadorias, serviços, produtos primários, industrializados e semielaborados,³³⁴ com autorização aos exportadores para

³³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 769.

³³³ BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 29 set. 2014.

³³⁴ “Art. 3º O imposto não incide sobre: [...] II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços; [...]”.

aproveitamento de crédito integral do imposto relativo aos insumos utilizados nas mercadorias exportadas.³³⁵ Essa “isenção” criada por meio de lei complementar foi “regularizada” posteriormente pela EC nº 42/2003, que alterou a alínea “a” do inciso X do § 2º do art. 155 da CF/88, e criou a imunidade do ICMS para todas as operações de exportação de mercadorias e serviço, garantindo ao exportador o aproveitamento do crédito do imposto cobrado nas operações anteriores.³³⁶

A Lei Kandir trouxe também outras modificações importantes relacionadas ao regime de compensação do crédito do imposto no seu art. 20;³³⁷ como, por exemplo, a autorização ao aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos destinados ao ativo permanente, à utilização de energia elétrica e de serviços de comunicação, e à aquisição de mercadorias destinadas ao uso ou consumo pelo estabelecimento. Neste último caso, contudo, falta à norma a eficácia técnica,³³⁸ já que o início para produção de efeitos foi postergado por diversas vezes, conforme demonstra o art. 33, d,³³⁹ sendo a última alteração realizada pela LC nº 138/2010, em que foi autorizado o crédito do imposto pelo sujeito passivo apenas a partir de 1º de janeiro de 2020.

Ricardo Varsano salienta que a LC nº 87/96 aproximou o ICMS ao conceito teórico do Imposto sobre Valor Agregado – IVA, ao estabelecer que todos os insumos produzidos gerem crédito do imposto pago anteriormente pelo adquirente; ou seja, assemelhou o ICMS ao IVA tipo consumo, ao permitir o crédito relativos à aquisição de bens para o ativo permanente; e

“Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar: I - o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior; [...]”.

³³⁵ “Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento: [...] § 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior ou de operações com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos”. (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)

³³⁶ “Art. 155. [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] X - não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) [...]”.

³³⁷ “Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação”.

³³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 460-461. Como ensina o autor, “pode acontecer que u a norma válida assumo o inteiro teor de sua vigência, mas por falta de outras regras regulamentadoras, de igual ou inferior hierarquia, ou, pelo contrário, na hipótese de existir no ordenamento outra norma inibidora de sua incidência, não possa juridicizar o fato, inibindo-se a propagação de seus efeitos. Ou ainda, pensemos em normas que façam a previsão de ocorrências factuais possíveis, mas, tendo em vista dificuldades de ordem material, inexistem condições para que se configure em linguagem a incidência jurídica. Em ambas as hipóteses teremos norma válida dotada de vigência plena, porém impossibilitada de atuar. Chamemos a isso de ‘ineficácia técnica’ ”.

³³⁹ “Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte: [...] d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses; [...]”.(Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)

adotou, enfim, o princípio do destino para o comércio exterior, ao exonerar as exportações e autorizar o crédito que o exportador vier a acumular.³⁴⁰

Para Alejandro Leitão, Guilherme Irfi e Fabrício Linhares, a aprovação da Lei Kandir foi o resultado de um longo período de negociações entre o governo federal e os Estados, que envolveram discussões acerca de vários outros aspectos relacionados às finanças estaduais, municipais e distritais, sobretudo embates relacionados às dívidas públicas. Para o governo federal, segundo os autores, a aprovação dessa lei seria fundamental para incentivar as exportações e aumentar a competitividade dos produtos primários e semielaborados nacionais, aumentando as exportações e produzindo efeitos positivos sobre a balança comercial do país.³⁴¹

No entanto, as alterações promovidas pela LC nº 87/96 e pela EC nº 42/2003, principalmente no que concerne à imunidade do ICMS nas exportações, acabaram agravando a situação financeira dos Estados. Segundo Gilberto Bercovici, as modificações realizadas na principal fonte de receitas dos Estados trouxeram grandes prejuízos financeiros, já que estes deixaram de arrecadar cerca de US\$ 3 bilhões até 1998.³⁴²

No que diz respeito à regulamentação dos benefícios fiscais do ICMS, o texto constitucional, no art. 155, § 2º, XII, “g” da CF/88, disciplinou que caberia à lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Diante desse mandamento constitucional, caberia à LC nº 87/96 dispor sobre o tema, pois esta tratou das normas gerais para instituição e cobrança do ICMS.

Contudo, como destaca Ricardo Varsano, a regulamentação dos incentivos fiscais do ICMS foi vetada, pois, no momento de aprovação do projeto de lei, alguns governadores ofereceram resistência e se negaram a abrir mão de suas políticas industriais vinculadas à concessão de incentivos do ICMS. Na verdade, segundo o autor, o veto decorreu de um acordo político entre o Senado Federal e o Presidente da República, de maneira que aquele aprovaria

³⁴⁰ VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Revista Planejamento e Políticas Públicas**. IPEA, n. 15, jun. 1997, p. 5. Disponível em: < <http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/127>>. Acesso em: 20 ago. 2014.

³⁴¹ LEITÃO, Alejandro; IRFFI, Guilherme; LINHARES, Fabrício. Avaliação dos efeitos da lei Kandir sobre a arrecadação do ICMS no estado do Ceará. **Revista de Planejamento e Políticas Públicas**. IPEA, n. 39, jul./dez. 2012. Disponível em : <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/314/273>>. Acesso em: 20 ago. 2014.

³⁴² BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 174.

o projeto sem alterações, e este vetaria os dispositivos que tratassem da questão dos incentivos fiscais.³⁴³

Roque Carrazza, nesse contexto, afirma que o art. 27 da LC nº 87/96 seria o dispositivo responsável pela regulamentação do tema dos incentivos fiscais do ICMS, e que nas razões do veto do Presidente da República havia declaração textual no sentido de que a matéria já estaria regulada pela LC nº 24/75.³⁴⁴

Ao que parece, a questão dos incentivos fiscais do ICMS não foi tratada pela LC nº 87/96 por um acordo, ou melhor, uma opção política, e não porque a LC n. 24/75 é um instrumento adequado para disciplinar o tema. Pelo contrário, a LC nº 24/75 foi aprovada num momento histórico totalmente diferente do atual; foi estruturada à luz de um regime militar, antedemocrático, no qual o governo central exercia forte influência nas decisões dos governos estaduais e municipais, centralizando em suas mãos grande parte das competências tributárias.

A LC nº 24/75, portanto, não se enquadra no contexto trazido pela Constituição federal de 1988, visto que esta criou um sistema tributário democrático, descentralizado, mas que resguarda, contudo, a uniformidade de incidência do ICMS e o equilíbrio nas relações federativas. Em consideração a tudo isso, a partir de agora a pesquisa buscará averiguar se essa lei foi recepcionada em sua totalidade pelo sistema constitucional vigente.

4.4 Lei Complementar nº 24/1975

A exata compreensão do tema dos incentivos fiscais no âmbito do ICMS, na atualidade, só é possível se for analisado sob o ponto de vista histórico e sistemático. Em primeiro lugar, cabe salientar que o art. 23, § 6º, da EC nº 1/69 estabeleceu que “as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar”.

Esse dispositivo constitucional, por sua vez, foi regulamentado pela LC nº 24/75, que repetiu a regra constitucional, exigindo a aprovação e revogação de incentivos do antigo ICM por meio de convênio entre os Estados. Curiosamente, essa lei ampliou o conceito de isenção para abranger também toda espécie de prática tributária com a mesma finalidade, assim como

³⁴³ VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Revista Planejamento e Políticas Públicas**. IPEA, n. 15, jun.1997, p. 5. Disponível em: < <http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/127>>. Acesso em: 20 ago. 2014.

³⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 585.

passou a exigir a aprovação unânime dos incentivos fiscais pelos Estados e o Distrito Federal. Parece, sem dúvida, que a LC nº 24/75 é a gênese da inadequada regulamentação dos incentivos fiscais do ICMS, problema que ainda hoje não foi resolvido.

A Constituição federal de 1988, no entanto, no art. 155, § 2º, XII, “g”,³⁴⁵ estabeleceu que caberá à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, os incentivos e benefícios fiscais seriam concedidos e revogados. No § 8º do art. 34 do ADCT,³⁴⁶ porém, há autorização para que, se no prazo de sessenta dias da promulgação da Constituição de 1988 não fosse editada a referida lei, o ICMS seria regulado provisoriamente, por meio de convênios, nos termos da LC nº 24/75. Destaque-se, contudo, que no § 5º do art. 34 do ADCT,³⁴⁷ o texto constitucional também exigiu que houvesse compatibilidade da legislação anterior ao novo sistema tributário constitucional.

Como a LC nº 87/96, que instituiu as normas gerais em matéria de ICMS, em razão de um acordo político, não regulamentou a matéria dos incentivos fiscais, ainda hoje a LC nº 24/75 regula o tema, ou seja, o que deveria ser provisório se tornou definitivo. Sendo assim, importa averiguar se todos os dispositivos da indigitada lei estão em consonância com o sistema constitucional vigente.

4.4.1 Requisito da unanimidade

A LC nº 24/75, no seu art. 1º, § 2º,³⁴⁸ determina que os incentivos fiscais do ICMS serão concedidos e revogados nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e Distrito Federal, dependendo a concessão de aprovação unânime dos Estados representados; já a revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos dos representantes presentes. Parece, no entanto, que o requisito da unanimidade não foi recepcionado pela

³⁴⁵ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] §2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] XII - cabe à lei complementar: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

³⁴⁶ “Art. 34. [...] § 8º - Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria”.

³⁴⁷ “Art. 34. [...] § 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos § 3º e § 4º”.

³⁴⁸ “Art. 1º 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. [...] § 2º A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes”.

Constituição federal de 1988, embora parte dos doutrinadores e o STF, utilizando-se de diferentes argumentos, defendam tese contrária.

Ives Gandra Martins, por exemplo, com fulcro nos arts. 155, § 2º, IV, V e VI, 146-A e 170, IV, da CF/88,³⁴⁹ defende que a unanimidade não decorre da legislação, mas sim do próprio texto constitucional. Para o autor, a Constituição fortaleceu a LC nº 24/75, ao criar um sistema de controle de determinação de alíquotas internas e interestaduais pelo Senado Federal; determinou, também, a observância, pelos Estados e DF, do princípio da livre concorrência, como forma de evitar a descompetitividade dos produtos de um Estado em relação aos outros. O autor argumenta ainda que a unanimidade é “[...] cláusula pétrea constitucional, não podendo ser alterada nem por legislação inferior e nem por emenda constitucional [...]”.³⁵⁰

Roque Carrazza, por meio de outros argumentos, igualmente acolhe a recepção constitucional da exigência de unanimidade. Segundo o autor, “a Lei Complementar nº 24/1975 simplesmente atendeu aos comandos constitucionais, disciplinando, com riqueza de detalhes, o exercício da competência para conceder ou revogar isenções, incentivos ou benefícios fiscais, em matéria de ICMS”. E conclui Carrazza: “Outro entendimento brigaria com a ideia de que o art. 155, § 2º, XII, ‘g’, da CF visa a evitar a ‘guerra fiscal’ entre as Unidades Federadas”.³⁵¹

Com o devido respeito, discorda-se das teses defendidas pelos tributaristas mencionados, porquanto não se verifica na Constituição federal de 1988 nenhuma menção expressa ou implícita de concordância unânime dos entes subnacionais para a aprovação de incentivos fiscais do ICMS. Nem mesmo no sistema constitucional anterior (CF/67 e EC nº 1/69), no qual a LC nº 24/75 foi aprovada, havia tamanha rigidez. Na realidade, diversos dispositivos da Constituição atual possibilitam a construção de norma jurídica contrária à da unanimidade aludida pela indigitada lei complementar.

³⁴⁹ “Art. 155, II, § 2º, [...] IV- resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; [...]”. “Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”. “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] IV - livre concorrência; [...]”.

³⁵⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexos sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012, pp. 4-12 e 22.

³⁵¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 586-587.

Em primeiro lugar, a Constituição atual, por meio do art. 155, § 2º, XII, “g”, delegou à lei complementar a atribuição de criar mecanismos de uniformização da legislação do ICMS e de harmonização dos interesses conflitantes dos entes subnacionais. Em relação à concessão de incentivos fiscais, o texto constitucional delegou ao legislador complementar apenas a atribuição para regulamentar a forma como os Estados e o DF deveriam implementar suas políticas extrafiscais, sem que causassem prejuízos aos demais Estados da Federação.

A Carta Magna, como anota Paulo de Barros Carvalho, exige “[...] apenas, que se tenha um *iter procedimental legislativo*, a adoção de norma que estabeleça os termos da isenção, incentivo ou benefício fiscal a que as pessoas políticas estão atreladas, caso optem por implementá-los”.³⁵² [grifo do autor] Não houve uma supressão de competência exonerativa dos Estados e DF, ao contrário, a Constituição determinou que fossem criados instrumentos para que os benefícios fiscais pudessem ser implementados de forma conjunta, quando houver possibilidade de existência de conflitos federativos.

Em segundo lugar, a unanimidade é procedimento que afronta o art. 1º da CF/88,³⁵³ já que este dispositivo prescreve ser o Brasil uma República Federativa e um Estado Democrático de Direito fundado no pluralismo político, na democracia representativa e direta, cujo poder emana do povo. Como explica Misabel Abreu Machado Derzi, “Estado Democrático de Direito é Estado que mantém clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação de poderes e da segurança jurídica. Erige-se sob o império da lei, a qual deve resultar da reflexão e codecisão de todos”.³⁵⁴

Nesse contexto, é importante esclarecer que não há no texto constitucional de 1988 nenhum processo legislativo que exija *quorum* unânime de aprovação. Todos os instrumentos normativos elencados no art. 59 da CF/88³⁵⁵ são aprovados sem o rigor da unanimidade. Nem

³⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexos sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 87.

³⁵³ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

³⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 10.

³⁵⁵ “Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas à Constituição; II - leis complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos; VII - resoluções. Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis”.

mesmo a aprovação de emenda à Constituição, conforme prescreve o § 2º do art. 60 da CF,³⁵⁶ que é o mais rígido processo legislativo do sistema constitucional brasileiro, requer consenso de todos os membros do Congresso Nacional, mas tão somente a sua maioria qualificada (3/5 dos votos).

A Constituição determina ainda que o Senado, órgão de representação dos Estados na Federação, deve estabelecer as alíquotas do ICMS aplicáveis às operações e prestações internas, interestaduais e de exportação, por meio de resolução aprovada pela “maioria de seus membros” (art. 155, II, § 2º, IV); pode estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, por iniciativa de um terço e aprovada pela “maioria absoluta” de seus membros (art. 155, II, § 2º, V, “a”); pode fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por “dois terços” de seus membros (art. 155, II, § 2º, V, “b”). Ou seja, o Senado Federal, atuando como órgão de uniformização da legislação do ICMS e de harmonização das relações federativas, pode decidir por “maioria”, por “maioria absoluta”, ou ainda por “dois terços” de seus membros.

Sobre o tema, Regis Fernandes de Oliveira acrescenta que cabe ao Senado Federal autorizar operações externas de natureza financeira (art. 52, V, da CF), fixar limites globais para limites da dívida consolidada de todos os entes federativos (art. 52, VI, CF), dispor sobre limites globais e condições para operações de crédito externo e interno da União, do DF e dos Municípios, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo Poder Público Federal (art. 52, VIII, CF). Porém, segundo o autor, “[...] o Senado Federal disciplina a movimentação financeira dos recursos públicos, mas, observa-se, sempre através de maioria qualificada; nunca por unanimidade de seus integrantes”.³⁵⁷

Quer dizer, diversos assuntos de interesse da Federação, tão importantes quanto à concessão de incentivos fiscais do ICMS, são decididos pelo Senado Federal sem adoção do *quorum* da unanimidade. Por que razão, então, os Estados e o DF estariam obrigados a deliberar de forma unânime no âmbito do Confaz? Parece não haver justificativa plausível para impor

³⁵⁶ “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] § 2º - A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros”.

³⁵⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Exigência da unanimidade na concessão de estímulos fiscais e a constitucionalidade da LC nº 24/75 (sanções para quem descumpra glosa de créditos). In: COSTA, Alcides Jorge et al. **IX Congresso Nacional de Estudos Tributários: sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012, pp. 847-848.

tamanha rigidez procedimental. Como alerta Fernando Facury Scaff, “trata-se de *única regra de aprovação unânime existente em todo o sistema político brasileiro!*” [grifo do autor]³⁵⁸

Ademais, outro motivo que torna o rito adotado pela LC nº 24/75 incompatível com o atual sistema constitucional diz respeito ao enunciado constante no inciso I, art. 151, da CF,³⁵⁹ que, apesar de vedar a criação de tributo pela União que não seja uniforme no território nacional, autoriza a concessão de incentivos fiscais quando destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

Para Ives Gandra Martins, esse dispositivo está direcionado exclusivamente à União, não sendo possível aplicá-lo aos demais entes federativos, já que qualquer política para reequilibrar diferenças regionais é de responsabilidade do Poder Central. Resume o autor: “Nem Estados, nem Municípios têm tal responsabilidade, a não ser que concordem, por unanimidade, com uma política comum de incentivos”.³⁶⁰ Com a devida vênia, discorda-se desse argumento, pois, embora o constituinte se refira especificamente à União, não há em todo o texto constitucional vedação expressa ou implícita à criação de políticas de desenvolvimento regional e social por iniciativa dos Estados e Municípios.

Na década de 1960, Geraldo Ataliba, ao analisar o art. 146 da CF/67, que regulava a competência da União para intervir no domínio, já defendia que a tributação extrafiscal não era privilégio da União. Para esse autor, diante do “[...] nosso sistema constitucional, podemos dizer que aos Estados é lícito tudo que não lhes seja vedado — não concorrentemente com a União, repita-se, mas — desde que na esfera própria de seus interesses, assim qualificados explicita ou implicitamente pela Carta Magna”.³⁶¹

No sistema constitucional vigente, conforme o inciso III do art. 3º,³⁶² o constituinte, de forma expressa, determinou que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é a redução das desigualdades sociais e regionais. Como a Federação brasileira é formada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conclui-se que qualquer um desses entes

³⁵⁸ SCAFF, Fernando Facury. Guerra fiscal e súmula vinculante: entre o formalismo e o realismo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 18. São Paulo: Dialética, 2014, p. 104.

³⁵⁹ “Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, *admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; [...]*”. [grifo nosso]

³⁶⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexos sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012, pp. 13-14.

³⁶¹ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, pp. 157 e 161.

³⁶² “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; [...]”.

poderá buscar atingir tal objetivo constitucional. Acrescente-se ainda que qualquer tributo, inclusive o ICMS, poderá ser utilizado na sua função extrafiscal, como forma de intervenção estatal na ordem socioeconômica, no intuito de concretizar diversos valores e objetivos constitucionais.

Nesse contexto, assegura Paulo de Barros Carvalho:

Todos os impostos são susceptíveis de serem estruturados para alcançar fins extrafiscais. Dentre eles, porém, há alguns que se prestam, com maior eficácia, a tais expedientes. É o caso do ICMS, para o qual o próprio constituinte, ao atribuir respeito à essencialidade, já lhe conferiu forte pendor extrafiscal. Mas, além disso, pode o imposto estadual ser utilizado como instrumento para fomentar a produção e o comércio determinado segmento geográfico, promovendo o desenvolvimento socioeconômico.³⁶³

Além disso, cabe anotar que a Constituição, no art. 151, I, reconheceu expressamente a existência de desigualdade entre as diferentes regiões brasileiras, autorizando, em razão disso, a concessão de incentivos fiscais para as regiões menos desenvolvidas. Trata-se, assim, de vetor constitucional que orienta o legislador na aplicação do princípio da igualdade; este, como ensina Celso Antônio Bandeira de Mello, “[...] preceitua que sejam tratadas igualmente as situações iguais e desigualmente as desiguais.”³⁶⁴

Com efeito, o valor igualdade irradia-se por todo o ordenamento jurídico, alcançando também os entes federativos. Como afirma Regis Fernandes Oliveira, “o princípio da igualdade consolida-se não só na igualdade dos indivíduos entre si e perante o Estado, mas também da igualdade dos Estados integrantes da federação”.³⁶⁵

De forma mais elucidativa, o autor explica que

[...] a federação pressupõe unidades desiguais. Cada um tem seus interesses, sua forma de constituição das necessidades, modelos diversos de solução das divergências, confrontos e contrastes entre as diversas regiões. O Brasil é uma unidade federativa formada por unidades desiguais. Nada tem de comum o Paraná com o Amazonas, Alagoas com São Paulo e Minas Gerais com Mato Grosso. Peculiaridades locais e regionais percorrem todos os Estados. O sotaque linguístico é diverso. A cuia do mate é diferente chifre do nordestino.³⁶⁶

³⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexos sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 88.

³⁶⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 35.

³⁶⁵ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Exigência da unanimidade na concessão de estímulos fiscais e a constitucionalidade da LC nº 24/75 (sanções para quem descumpra glosa de créditos). In: COSTA, Alcides Jorge et al. **IX Congresso Nacional de Estudos Tributários: sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 850.

³⁶⁶ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Exigência da unanimidade na concessão de estímulos fiscais e a constitucionalidade da LC nº 24/75 (sanções para quem descumpra glosa de créditos). In: COSTA, Alcides Jorge

Ressalte-se também que a igualdade é valor jurídico a ser observado por todos os poderes constituídos: seja pelo Executivo, Legislativo ou Judiciário. Nessa direção segue Celso Antônio Bandeira de Mello: “O preceito magno da igualdade [...] é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador”.³⁶⁷ Mais precisamente, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho, “[...] é o legislador, entendido aqui na sua proporção semântica mais larga possível, isto é, os órgãos da atividade legislativa e todos aqueles que expedem normas dotadas de juridicidade”.³⁶⁸

Nesse quadro, a busca da igualdade material pelos legisladores dos Estados, com supedâneo no reconhecimento constitucional da existência de desigualdades regionais, é, sem dúvida, mais um motivo que torna a exigência de unanimidade incompatível com o atual texto constitucional. Esse *quorum*, na realidade, inviabiliza qualquer proposta de incentivo que busque promover os valores constitucionais sobreditos, já que basta a discordância de uma única unidade federativa, presente na reunião do Confaz, para que o projeto de incentivo fiscal seja prejudicado.

Destaque-se ainda que, além da unanimidade na votação do benefício fiscal no Confaz, a LC nº 24/75, no art. 4º, §§ 1º e 2º,³⁶⁹ exige também que todos os Estados e o DF, no prazo de 15 (quinze) dias, contados da publicação do convênio no Diário Oficial da União, ratifiquem ou não, por meio de decreto do Poder Executivo, o convênio celebrado. Ou seja, mesmo que o benefício fiscal já tenha sido devidamente aprovado na reunião do Confaz, é dado ainda o direito de arrendimento posterior, bastando, para isso, que seja publicado um decreto estadual negando o acordo realizado.

Quer dizer, o rito criado pela LC nº 24/75 viola o federalismo, visto que, sob o ponto de vista jurídico, um ente da Federação não pode ter mais poderes que os outros, assim como não

et al. **IX Congresso Nacional de Estudos Tributários**: sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, 2012, p. 854.

³⁶⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 9.

³⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 161.

³⁶⁹ “Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo. § 1º - O disposto neste artigo aplica-se também às Unidades da Federação cujos representantes não tenham comparecido à reunião em que hajam sido celebrados os convênios. § 2º - Considerar-se-á rejeitado o convênio que não for expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação ou, nos casos de revogação a que se refere o art. 2º, § 2º, desta Lei, pelo Poder Executivo de, no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação”. [grifo nosso]

pode sobrepor sua vontade em relação à vontade da maioria. Como esclarece Paulo de Barros Carvalho:

[...] mostra-se inócua a exigência de unanimidade para sua aprovação sempre que estiver em pauta o estímulo ao desenvolvimento de unidades federativas que, comprovadamente, se encontrem em situação precária. Tal regime tem gerado obstáculos, em face dos interesses dissonantes e, muitas vezes, contrapostos, dos entes federados.³⁷⁰

A unanimidade, assim, afronta a autonomia dos Estados, pois este fica impedido de aprovar uma proposta de incentivo fiscal no Confaz em razão do interesse de um único Estado. No mesmo sentido é o entendimento de Fernando Facury:

[...] o artigo 2º, parágrafo 2º da Lei Complementar 24/75 não foi recepcionado pela atual Constituição em face do Princípio Federativo e do Princípio Democrático, pois, da forma como se encontra estruturado, é possível a um único Estado da Federação *bloquear* uma deliberação que seja relevante para o conjunto dos demais entes federados. *Isso não está auxiliando ou permitindo o desenvolvimento federativo, ao contrário, está matando a Federação.* [grifos do autor]³⁷¹

Assim, a unanimidade exigida pela LC nº 24/75 não foi recepcionada pela Constituição de 1988, por violar normas constitucionais, especialmente o § 5º do art. 34 da ADCT, o princípio democrático, a igualdade e a autonomia dos entes políticos e o federalismo fiscal cooperativo, assunto que será tratado detalhadamente mais à frente. Na realidade, o *quorum* é um empecilho à existência de diálogo entre as unidades federativas, pois dificulta a construção de políticas fiscais de correção das divergências sociais e econômicas entre as regiões brasileiras.

A aprovação dos convênios por maioria absoluta, *quorum* utilizado para aprovação de lei complementar,³⁷² já atenderia à exigência de procedimento legislativo democrático,³⁷³ porquanto viabilizaria a concessão de incentivos fiscais cuja proposta tivesse como justificativa

³⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexos sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS.** São Paulo: Noeses, 2012, p. 57.

³⁷¹ SCAFF, Fernando Facury. Guerra fiscal e súmula vinculante: entre o formalismo e o realismo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário.** v. 18. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 105-106.

³⁷² Constituição Federal de 1988: “Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta”.

³⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexos sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS.** São Paulo: Noeses, 2012, p. 57. Para o autor, “solução razoável seria reduzir, para esses casos específicos [estímulo ao desenvolvimento de unidades federativas que, comprovadamente, se encontrem em situação precária], o *quorum* de aprovação para dois terços, cumprindo, desse modo, sua função de tornar factível o estímulo para o desenvolvimento de Estados menos favorecidos, com consequente redução das desigualdades regionais, como desejado pela Constituição de 1988”.

comprovada o desenvolvimento regional, para atração de novos investimentos ainda não estabelecidos no país, por prazo certo e improrrogável.

A unanimidade, sem dúvida, é um dos motivos que contribuem para a inobservância da regra constitucional que exige “deliberação conjunta” dos Estados e do Distrito Federal para conceder incentivos fiscais no âmbito do ICMS. A LC nº 24/75, indiretamente, induz a concessão de incentivos tributários de forma unilateral, à margem da Constituição e, muitas vezes, à revelia da lei. Desse modo, diversos benefícios são concedidos de forma irresponsável, utilizando-se de instrumentos normativos infralegais, como decretos, instruções normativas, portarias etc., ou seja, sem que se observe o princípio da legalidade tributária.

4.4.2 Convênios Confaz e a legalidade tributária

A análise da adequação da LC nº 24/75 deve passar também pela discussão sobre a função dos convênios do ICMS na órbita tributária, sua natureza jurídica, sua importância no procedimento legislativo de exoneração do ICMS criado pelo art. 155, § 2º, XII, “g”, do texto constitucional, e sua relação com o princípio da legalidade tributária.

A LC nº 87/96, que estruturou o ICMS no âmbito nacional, não disciplinou o rito formal legislativo necessário à concessão de incentivos tributários; por isso, ainda hoje a matéria é disciplinada pela LC nº 24/75. Essa situação, aliás, diverge do espírito constitucional atual, na medida em que o legislador constituinte de 1988, expressamente, determinou a utilização provisória, e não definitiva, da LC nº 24/75.

Segundo Sacha Calmon, no período que vai da promulgação da Constituição de 1988 à aprovação da LC nº 87/96, a regência temporária para criar e exonerar o ICMS ficou a cargo da LC nº 24/75; no entanto, esse período foi marcado por uma intensa atividade legiferante do Poder Executivo estadual, impulsionada, sobretudo, pela utilização de convênios interestaduais. Segundo o autor, “aproveitando da brecha do art. 34, § 8º, do ADCT e sob o beneplácito acomodaticio do Judiciário, salvo honrosas exceções, os Estados-Membros transformaram as reuniões do CONFAZ em sessões legislativas espúrias”.³⁷⁴

Na verdade, pode-se afirmar que essa atividade legiferante à margem da lei em matéria tributária ainda persiste na esfera de atuação dos Estados e do DF, especialmente no que diz

³⁷⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Natureza jurídica dos convênios de Estados-Membros: inconstitucionalidade continuada. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 64, 1994, p.178.

respeito à concessão de incentivos tributários no âmbito do ICMS. Um dos grandes responsáveis para tal comportamento é a LC nº 24/75.

4.4.2.1 Natureza jurídica dos convênios

De início, é preciso salientar que o art. 1º da LC nº 24/75 prescreve 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”. O dispositivo, assim, determina que as isenções do ICMS sejam concedidas e revogadas por meio de convênios celebrados e aprovados no âmbito do Confaz.

O art. 4º da LC nº 24/75, por outro lado, dispõe que:

Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

Em outros termos, a LC nº 24/75, por meio desse dispositivo, autoriza que o convênio celebrado seja ratificado no prazo de 15 (quinze) dias de sua publicação, de forma “expressa”, mediante mero decreto do Poder Executivo, ou ainda de forma “tácita”, caso o Estado e o DF não se manifestem no prazo mencionado. No entanto, à luz do novo texto constitucional, seria esse tipo de convênio um veículo introdutor de normas de exoneração do ICMS?

Bem, a exigência de convênio para conceder incentivos do ICMS é criação da Constituição de 1967 (EC nº 1/69), e não do texto constitucional de 1988. Porém, não se pode negar que o convênio é um instrumento que exerce um importante papel no processo legislativo de desoneração desse gravame, já que viabiliza a deliberação conjunta dos Estados e do DF, conforme solicita a atual Constituição.

Para o CTN,³⁷⁵ os convênios são celebrados entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e são normas complementares das leis, dos tratados e convenções internacionais, e dos decretos. Nessa perspectiva, como explica Roque Carrazza, essa modalidade de convênio resulta em verdadeiros “[...] acordos, ajustes, programas a serem conjuntamente desenvolvidos [pelos entes federativos]”.³⁷⁶ Entretanto, como destaca Paulo de

³⁷⁵ “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: [...] IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. [...]”.

³⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 580.

Barros Carvalho, os convênios a que se refere o CTN “[...] são vazios de força jurídica vinculante, não integrando o complexo normativo”.³⁷⁷ Ou seja, esse tipo de convênio não vincula o particular, pois este não faz parte do acordo firmado entre os entes federativos.

No que diz respeito aos convênios relativos à concessão de incentivos fiscais do ICMS, Heleno Taveira Tôres defende a tese que esses instrumentos seriam normas jurídicas, especificamente, regras de comportamento, criadas para instituir as respectivas isenções. Nas palavras do autor:

Dois tipos de normas jurídicas integram o sistema de direito positivo: as regras de comportamento e as regras de estrutura ou de sobredireito. Mas enquanto estas são regras que estabelecem como criar normas, na forma de normas sobre normas, como é o caso da própria LC nº 24/75, que se limita a estabelecer como criar normas em matéria de isenções no caso do ICMS; as *regras de comportamento* estão diretamente voltadas para a conduta dos sujeitos de direito, *in casu*, os convênios, criados para instituir as respectivas isenções em face dos Estados.³⁷⁸ [grifo do autor]

Parece, porém, que este posicionamento está equivocados. Em primeiro lugar, é necessário esclarecer que o Confaz é um órgão composto, conforme preceitua o art. 2º do Convênio ICMS nº 133/97,³⁷⁹ por representantes de cada Estado e do Distrito Federal, e por um representante do Governo federal, todos indicados pelos seus respectivos Poderes Executivos. Quer dizer, o Confaz não faz parte da estrutura do Poder Legislativo, e sim do Poder Executivo.

Além disso, não há nas reuniões do Confaz a participação do Poder Legislativo, mas tão somente do Poder Executivo. Nesse sentido, conclui-se que o Confaz é órgão que não tem competência constitucional para criar ou desonerar tributo algum. Como afirma Sacha Calmon, “[...] não poderia um mero preposto do chefe do executivo estadual exercer *competência tributária impositiva ou exonerativa*. Este é do ente político, não do executivo nem do seu chefe, muito menos do preposto, destituível *ad nutum*”.³⁸⁰ [grifo do autor]

Em verdade, as pessoas políticas de direito constitucional interno só podem impor obrigações aos particulares, de qualquer natureza, por meio de lei. Segundo ensinamentos de

³⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 92.

³⁷⁸ TÔRES, Heleno Taveira. Isenções no ICMS - limites formais e materiais. Aplicação da LC nº 24/75-. Constitucionalidade dos chamados “convênios autorizativos”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 72, 2001, p. 92.

³⁷⁹ “Art. 2º. O Conselho é constituído por representante de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal. § 1º Representa o Governo Federal o Ministro de Estado da Fazenda, ou representante por ele indicado. § 2º Representam os Estados e o Distrito Federal os seus Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação. § 3º Os membros do Conselho indicarão ao Ministro de Estado da Fazenda os nomes dos seus substitutos eventuais”.

³⁸⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Natureza jurídica dos convênios de Estados-Membros: inconstitucionalidade continuada. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 64, 1994, p. 179.

Paulo de Barros Carvalho, não é possível pensar no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule.³⁸¹

A concessão de incentivos tributários do ICMS, de acordo com Aroldo Gomes de Mattos, baseado nas lições de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, é ato jurídico complexo, pois pressupõe a junção de vontades de diferentes órgãos que se completam para a sua criação.³⁸² Para Sacha Calmon, tais convênios são atos formalmente administrativos, pois advêm de órgão administrativo colegiado (Confaz), e são atos materialmente legislativos, já que têm conteúdo de preceituação genérica e normativa (não há aplicação de norma a caso concreto), e que recebem ratificação e conteúdo pelo Poder Legislativo.³⁸³

Para Sacha Calmon, a concessão dos incentivos do ICMS deve perpassar por um rito de aprovação composto de duas fases: autorização no Confaz e ratificação posterior na Assembleia Legislativa. Ou, como explica o autor, “a primeira rodada dos convênios — em assembléia de estados — é com eles que se realiza. [...] A juridicidade sobrevém quando a decisão tomada em convênio é aprovada pelas assembléias legislativas estaduais, pressuposto indeclinável de eficácia”.³⁸⁴

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, defende tese no sentido de que, em termos normativos, os convênios podem ser conceituados “[...] como proposição prescritiva de estrutura hipotética que imputa à determinada condição jurídica do suposto – ser ou ter direito subjetivo a – um certo tipo de procedimento a ser rigorosamente cumprido”. Ou seja, para o autor, o convênio é “[...] norma de estrutura que se volta aos agentes investidos de competência, regulando os atos, em seus tempos, a serem executados para o alcance de determinado fim”.³⁸⁵

Em síntese, adota-se neste trabalho a concepção de que o convênio relativo à concessão de incentivos fiscais do ICMS é uma norma de estrutura, que deve ser observada pelos Estados e pelo DF antes do exercício da competência exonerativa em matéria de ICMS. Isto é, o convênio é uma etapa que antecede o processo legislativo para a concessão e revogação dos

³⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 162.

³⁸² MATTOS, Aroldo Gomes. A natureza e o alcance dos convênios em matéria de ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 79, 2002, p. 10.

³⁸³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 349.

³⁸⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Natureza jurídica dos convênios de Estados-Membros: inconstitucionalidade continuada. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 64, 1994, p.179.

³⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexos sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 59.

incentivos; é requisito autorizativo que deve ser ratificado nas casas legislativas de cada Estado e do DF mediante aprovação de lei em sentido formal.

4.4.2.2 Legalidade tributária e incentiva fiscais do ICMS

Firmado o entendimento de que os convênios do Confaz são normas que autorizam os Estados e o DF a conceder incentivos fiscais do ICMS, cabe averiguar como se dá o exercício dessa competência exonerativa no âmbito interno desses entes tributantes.

Para Roque Carrazza, o decreto legislativo estadual/distrital seria o meio mais apropriado para ratificar os convênios, haja vista que aquele, além de ser uma lei em sentido lato, dispensa a sanção do Poder Executivo, que já participou efetivamente da celebração do convênio. E conclui o autor: “Evidentemente, o decreto do governador não tem força jurídica bastante para ratificar os convênios que tratam de isenções de ICMS”.³⁸⁶

Helena Taveira Tôres, diversamente, assevera que:

Não vejo razão em quem busca no modo de recepção de tratados internacionais, o modelo que deveria ser acompanhado para os convênios, exigindo a autorização dos legisladores estaduais, por meio de decretos legislativos. Por uma, porque a Constituição Federal não o prevê; e por duas, porque esta ao indicar que a lei complementar disporia quanto a matéria em análise, já esgotou, em si, a exigência de legalidade, em tributo com características essencialmente ‘nacional’, em face do papel que eles exercem, de instrumento regulador e uniformizador das relações entre os Estados.³⁸⁷

Com o devido respeito, discorda-se do posicionamento desse autor, que, como se vê, defende a ratificação de convênio sem aprovação de lei estadual. É importante atentar, primeiro, que o princípio da legalidade veio reforçada no Texto da Constituição de 1988, e que o constituinte, além de trazer um dispositivo referente à legalidade geral, conforme o art. 5º, II, CF,³⁸⁸ reservou também outro mais específico, que diz respeito à legalidade em matéria tributária, consoante art. 150, I, CF.³⁸⁹ Como já afirmara Aliomar Baleeiro, à luz do sistema constitucional anterior: “O tributo constitui obrigação *ex lege*. Não há tributo sem lei que o decreta, definindo-lhe o fato gerador da obrigação fiscal”.³⁹⁰

³⁸⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 582-583.

³⁸⁷ TÔRES, Helena Taveira. Isenções no ICMS - limites formais e materiais. Aplicação da LC nº 24/75- Constitucionalidade dos chamados “convênios autorizativos”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 72, 2001, p. 90.

³⁸⁸ “Art. 5º. [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; [...]”.

³⁸⁹ “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; [...]”.

³⁹⁰ BALLEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 64.

O poder para exonerar, do mesmo modo que o poder para tributar, depende de submissão ao princípio da legalidade tributária. Nesse sentido, vale lembrar as lições de Fernando Sainz de Bujanda, que, ao tratar das isenções, afirma categoricamente que a legalidade em matéria de tributária decorre do próprio ordenamento jurídico tributário e não precisa estar expresso no texto da lei ou da Constituição.³⁹¹

Nesse mesmo contexto, é clássico também o ensinamento de Souto Maior Borges, quando afirma que: “No poder de tributar se contém o poder de eximir, como verso e reverso de uma medalha”.³⁹² No mesmo caminho, mas sob o enfoque dos direitos fundamentais dos contribuintes, segue Manoel Cavalcante de Lima Neto: “Da mesma forma que a lei serve para limitar os excessos do poder na imposição de tributos, serve também para podar os excessos na concessão de benefícios. Ambos devem ser instrumentalizados pela legalidade”.³⁹³ Em resumo, o poder para conceder incentivos fiscais é o mesmo poder para tributar visto pelo inverso.

Acrescente-se, além disso, que o Texto Maior, quando trata expressamente da concessão de incentivos fiscais, é muito rigoroso, posto que, nos termos do § 6º do art. 150 da CF/88, alterado pela EC nº 3/93, além de exigir a observância da legalidade, exige ainda lei específica do ente competente que disponha exclusivamente da matéria ou do tributo correspondente, *in verbis*:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Esse dispositivo constitucional, em verdade, é tão minucioso que chega a determinar que não estão adstritos à lei específica tão somente os incentivos tributários que alteram a regramatriz de incidência tributária, como a isenção, a redução de base de cálculo etc., mas também os que atuam fora dela, que se referem aos créditos tributários (e multas) que foram devidamente constituídos, como a remissão e a anistia.

³⁹¹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho**: estudios de derecho financiero. v. III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 404. Tradução livre do original: “Las exenciones tributarias han de establecerse siempre por ley. Es éste un punto en el que coinciden la doctrina y la jurisprudencia, y que tiene, además, el claro respaldo de la opinión pública. Sin embargo, el principio de legalidad, en materia de exenciones, no aparece explícitamente consagrado en todos los ordenamientos, y los que hacen utilizan fórmulas jurídicas de muy distinta consistencia. Se trata, pues, de un dogma cuyo fundamento hay que descubrir en la propia entraña del ordenamiento jurídico-tributario, y cuya explicitación positiva puede buscarse, además, por caminos alejados de la específica normativa tributaria”.

³⁹² BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 30.

³⁹³ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**: limitações ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 180.

Como se percebe, esse enunciado tem como objetivo primordial preservar os interesses e as receitas públicas de forma ampla, reafirmando o caráter de indisponibilidade destes, não podendo, em razão disso, o Poder Executivo deliberar livremente sobre a cobrança ou não dos tributos sem que haja a interferência do Poder Legislativo.

A legalidade em matéria de incentivos fiscais, ademais, deve ser entendida como uma garantia constitucional, no sentido de que as despesas coletivas sejam repartidas de forma isonômica com toda a sociedade; é preceito que protege “[...] notadamente à coletividade dos contribuintes contra o tratamento diferenciado pela instituição do benefício que não tenha justificação constitucional. Encontra fundamento na segurança jurídica e está interligado com o princípio da isonomia”, como esclarece Manoel Cavalcante de Lima Neto.³⁹⁴

Importa frisar, ainda, que o texto constitucional, no que se refere aos incentivos do ICMS, foi cauteloso e minucioso ao extremo, pois exigiu, conforme parte final do § 6 do art. 150, afora a aprovação de lei específica, que fosse observado o art. 155, § 2.º, XII, “g”, que exige, como já foi discutido, que os benefícios do ICMS sejam concedidos mediante “deliberação conjunta” dos Estados e do DF, a ser regulada por lei complementar.

Esse cuidado exacerbado, na verdade, justifica-se pelo fato de que há um risco constante de os incentivos do ICMS causarem prejuízos aos demais entes federativos, tendo em vista o caráter nacional desse gravame, cujas operações, na maioria das vezes, têm repercussão econômica em diferentes entes federativos. Como afirma Sacha Calmon, “os convênios de estados expressam uma solução de compromisso entre a necessidade de preservar a autonomia tributária dos entes locais, sem risco para a unidade econômica da Federação, e a realidade de um imposto nacional”.³⁹⁵

Do mesmo modo, o caráter nacional do ICMS é ressaltado quando a Constituição de 1988 determina, nos termos do art. 155, § 2º, “h”, c/c o § 4º, IV, “c”,³⁹⁶ que a redução e o restabelecimento das alíquotas do ICMS, nas operações monofásicas com combustíveis e

³⁹⁴ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**: limitações ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 181.

³⁹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 351.

³⁹⁶ “Art. 155. [...] § 2º. [...] XII – cabe à lei complementar: [...] h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; [...]. § 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: [...] IV – as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte: [...] c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b”.

lubrificantes, sejam realizados mediante deliberação conjunta dos Estados e do DF, na forma a ser regulada por Lei Complementar (art. 155, § 2º, XII, “g”).

Saliente-se que o STF, no que diz respeito à concessão de incentivos fiscais do ICMS, já emitiu pronunciamento acerca da necessidade de ratificação de convênio do ICMS pelo Poder Legislativo estadual. No RE nº 539.130/RS,³⁹⁷ por exemplo, a Segunda Turma, por unanimidade, reconheceu que a edição de decreto legislativo³⁹⁸ pelo estado do Rio Grande do Sul, que recepcionou o Convênio ICMS nº 91/91, referente à autorização para conceder isenção de ICMS às operações de vendas de mercadorias em lojas francas (*free shops*), atendeu ao princípio da legalidade estrita em matéria tributária.

A Ministra relatora, Ellen Gracie, em seu voto, afirma que:

Como se nota dos autos, o princípio da estrita legalidade consubstanciado no art. 150, § 6º, da Constituição Federal, ao contrário do que afirmado pela parte recorrente, está satisfeito à sociedade. Em primeiro lugar, constato a existência de ratificação do Convênio pelo órgão competente (no caso, o CONFAZ), em obediência ao previsto na LC 24/75. Em segundo lugar, tem-se presente a Lei Estadual 8.820/89, um ato jurídico-normativo concreto, específico. E, em terceiro lugar, o já referido Decreto Legislativo 6.591/92, norma que consolida e viabiliza a benesse fiscal em discussão.

Em voto-vista, porém, o Ministro Joaquim Barbosa ressalta que, embora não seja o caso dos autos, pois efetivamente existiu um decreto legislativo que consolidou o incentivo fiscal em questão, chamou sua atenção a afirmação, constante na ementa do acórdão recorrido, da existência de norma local que permitia a ratificação tácita dos convênios. De acordo com o Ministro, “não pode o Poder Legislativo delegar atividade que lhe é inerente, sob pena de usurpação ou de abdicação dos poderes inerentes a uma das três Funções do Estado”.

Para o Ministro Joaquim Barbosa, é imprescindível resgatar a função que a regra da legalidade tem no sistema constitucional:

³⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Recurso Extraordinário n. 539.130/RS. EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONVÊNIO ICMS 91/91. ISENÇÃO DE ICMS. REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE LOJA FRANCA. "FREE SHOPS" NOS AEROPORTOS. PROMULGAÇÃO DE DECRETO LEGISLATIVO. ATENDIMENTO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 1. Legitimidade, na hipótese, da concessão de isenção de ICMS, cuja autorização foi prevista em convênio, uma vez presentes os elementos legais determinantes para vigência e eficácia do benefício fiscal. 2. Recurso extraordinário conhecido, mas desprovido. Relatora Min. Ellen Gracie. Segunda Turma. DJe nº 22, de 04/12/2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=607390>>. Acesso em: 30 ago. 2014.

³⁹⁸ A Constituição do Estado do Rio Grande do Sul, de 3 de outubro de 1989, determina expressamente que os convênios relativos aos incentivos tributários serão ratificados pelo Poder Legislativo: “Art. 141. A concessão de anistia, remissão, isenção, benefícios e incentivos fiscais, bem como de dilatação de prazos de pagamento de tributo só será feita mediante autorização legislativa. Parágrafo único. As isenções, os benefícios e incentivos fiscais objeto de convênios celebrados entre o Estado e as demais unidades da Federação serão estabelecidos por prazo certo e sob condições determinadas e somente terão eficácia após ratificação pela Assembléia Legislativa”. Disponível em: <<http://www2.al.rs.gov.br/dal/LinkClick.aspx?fileticket=iMMiJUQdQUY%3d&tabid=3683&mid=5358>>. Acesso em: 14 set. 2014.

Cabe ao Poder Legislativo autorizar a realização de despesas e a instituição de tributos, com expressão da vontade popular. Ainda que a autorização orçamentária para arrecadação de tributos não mais tenha vigência ('Princípio da anualidade'), a regra da legalidade tributária estrita não admite tributação sem representação democrática. [...] A história pátria contém registros do que se convencionou chamar de 'caudas tributárias' e de 'caudas orçamentárias'.

A concessão de incentivos tributários mediante ratificação de convênios por mero decreto do Poder Executivo, assim, também afronta o princípio fundamental da separação dos poderes, que está textualmente expresso no art. 2º da Constituição federal de 1988.³⁹⁹ Como destaca Eduardo Sabbag, “[...] a separação harmônica dos entes federados não permite que um mesmo poder possa criar direito e, ao mesmo tempo, homologar seu próprio ato”.⁴⁰⁰

Pode-se afirmar, portanto, que a função dos convênios, nos termos do texto constitucional vigente, é viabilizar a “deliberação conjunta” dos Estados e do DF, para que estes possam exercer a competência exonerativa em matéria de ICMS. Os convênios, nesse sentido, permitem o debate e o diálogo entre as unidades federativas, e funciona como um verdadeiro instrumento de harmonização e uniformização, evitando, com isso, o desequilíbrio federativo; todavia, eles não podem, sozinhos, sem a chancela da lei, introduzir no sistema jurídico normas de incentivos tributários do ICMS.

Enfim, o art. 4º da LC nº 24/75, que autoriza a ratificação dos convênios por decreto do Poder Executivo estadual e a recepção “tácita” do convênio na ausência de manifestação expressa em cada Estado, não foi recepcionado pelo texto constitucional vigente, pois transgrediu frontalmente o princípio da legalidade e o da separação dos poderes. Defende-se aqui, portanto, que no sistema constitucional vigente os convênios que autorizam a concessão de incentivos fiscais do ICMS devem ser ratificados por lei em sentido formal, incluindo nesse contexto o decreto legislativo estadual ou distrital.

4.4.3 Abrangência da regulação dos incentivos fiscais

No capítulo precedente, firmou-se o entendimento de que os incentivos fiscais estão subdivididos em duas espécies: os incentivos fiscal-tributários, que atuam no âmbito das receitas, ou seja, estão vinculados ao tributo, pois são concedidos, em regra, durante a relação jurídica tributária, antes do pagamento, tais como a isenção, a remissão, a anistia, a redução de base de cálculo e de alíquota, o crédito presumido, os parcelamentos etc.; e os incentivos fiscal-

³⁹⁹ “Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

⁴⁰⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 626.

financeiros, que operam na esfera das despesas, quer dizer, após o exaurimento da obrigação tributária, já no âmbito do direito financeiro, como as subvenções, os subsídios, os empréstimos, os financiamentos, as doações etc.

Pois bem, no que concerne às espécies de incentivos fiscais e à sua forma de aprovação no Confaz, a LC nº 24/75, no art. 1º, parágrafo único, preceitua o seguinte:

Art. 1º - 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.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - a 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;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

No art. 2º, § 2º, por sua vez, a mesma lei estabelece que:

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

[...]

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de *decisão unânime* dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes. [grifo nosso]

Note-se que a LC nº 24/75, nos dispositivos mencionados, aderiu declaradamente ao conceito amplo de incentivos fiscais, pois incluiu, no rol dos incentivos dependentes de deliberação específica do Confaz (convênios aprovados por decisão unânime), grande parte dos incentivos tributários, assim como quaisquer outros favores fiscais ou financeiro-fiscais concedidos com fundamento no ICMS. A lei, contudo, criou uma exceção a essa regra, ao excluir, no seu art. 10,⁴⁰¹ algumas espécies de incentivos tributários (anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias), autorizando que sejam concedidas de forma “unilateral”, desde que, para isso, sejam observadas as condições gerais estabelecidas por convênio.

⁴⁰¹ “Art. 10. Os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, *unilateralmente*, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias”. [grifo nosso]

Diante da abrangência e do rigoroso tratamento criado pela LC nº 24/75, indispensável se faz investigar sua adequação ao texto constitucional vigente. Em outros termos, é necessário analisar se os dispositivos legais mencionados foram totalmente recepcionados pela Constituição de 1988, se todos os incentivos fiscais realmente carecem de deliberação conjunta, e, por fim, se os procedimentos criados por essa lei necessitam de readequação a nova realidade econômico-social atual.

O Texto Maior, no art. 155, § 2º, XII, “g”, prevê apenas que lei complementar deverá regular a forma como, mediante deliberação conjunta, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. O dispositivo constitucional, assim, não especifica, de forma clara, quais as modalidades de incentivos fiscais deveriam ser submetidas à deliberação conjunta. A LC nº 24/75, por outro lado, foi mais específica e determinou categoricamente que, tanto os incentivos tributários quanto quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, dos quais resultem redução ou eliminação, direta ou indireta, do ônus do ICMS, estão submetidos ao seu regramento.

À primeira vista, considerando a classificação de incentivos fiscais aqui adotada, que se subdivide em incentivos tributários e incentivos financeiros, poder-se-ia entender que a LC nº 24/75 estaria em sintonia com o texto constitucional. No entanto, embora não esteja evidente, existe um descompasso entre a Constituição de 1988 e a LC nº 24/75. Como ensina Souto Maior Borges, “[...] não se deve, na exegese legal, incorrer no erro de indistinguir, quando a distinção é necessária. A linguagem doutrinária não é mera repetição supérflua da linguagem legal”.⁴⁰² Levando em conta tais considerações, percebe-se que a interpretação do enunciado constante do art. 1º da LC nº 24/75 não deve ser tão abrangente, de forma a exigir aprovação de convênios do Confaz para a concessão de incentivos financeiros.

Ao fazer uma incursão histórico-etimológica sobre a expressão “interpretação”, Beclaute Oliveira Silva lembra que “o interprete é o agente *interpres*, que introduz no sistema da ciência do direito ou do direito positivo o sentido construído a partir do texto de direito positivo”.⁴⁰³ Assim, à luz dessa perspectiva, a construção de sentido para a expressão “incentivos ou benefícios fiscais”, no que se refere à necessidade de deliberação conjunta dos Estados e do DF, exige do intérprete a análise ampla do texto do direito positivo, e não apenas de um fragmento dele. Ou seja, a busca do sentido atual para esta expressão, que reflita o

⁴⁰² BORGES, José Souto Maior. A lei de responsabilidade fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 63, 2000, p. 91.

⁴⁰³ SILVA, Beclaute Oliveira. **A garantia fundamental à motivação da decisão judicial**. Salvador: JusPODIVM, 2007, p. 54.

espírito da Constituição vigente, deve combinar diferentes enunciados, não apenas os relativos ao direito constitucional-tributário, mas também os que dizem respeito ao direito constitucional-financeiro, ou, se preciso for, aos textos infraconstitucionais que tratem da matéria.

É preciso considerar, como foi demarcado no capítulo anterior, que os incentivos tributários e os financeiros são duas categorias inconfundíveis. Cada uma está submetida a um regime jurídico próprio: os primeiros atuam no âmbito do direito tributário, e os segundos na esfera do direito financeiro. A própria Constituição de 1988, no seu art. 24, I,⁴⁰⁴ distingue formalmente o direito tributário e o direito financeiro quando os enuncia em apartado nesse preceito. Do mesmo modo, essa distinção pode ser percebida no art. 165, § 6º, da CF;⁴⁰⁵ o legislador, ao tratar do controle orçamentário das receitas e despesas, distingue expressamente os incentivos de natureza tributária e os de natureza financeira e creditícia, embora não tenha adotado critério claro, pois mistura as espécies e as subespécies de incentivos fiscais.

O art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88, que trata da deliberação conjunta, por outro lado, foi inserido topograficamente no Título VI, Capítulo I, do texto constitucional, que trata especificamente do Sistema Tributário Nacional, e não no Capítulo II, destinado ao tratamento das Finanças Públicas. Pode-se dizer, assim, que os limites jurídico-formais são claros. Souto Maior Borges, aliás, é bem incisivo sobre esse aspecto: “Pago o tributo, extingue-se a relação tributária e, conseqüentemente, as relações que daí surgirem entre fisco e o contribuinte serão de outra ordem — ou seja, financeira”.⁴⁰⁶

É preciso destacar, além disso, que diante do enunciado constante no art. 18 da CF/88,⁴⁰⁷ a aplicação das receitas públicas, como é o caso da concessão de incentivos financeiros, desde que se observe a legislação financeiro-orçamentária, é decisão autônoma de cada ente federativo; não cabe aos demais entes, nem aos integrantes do Confaz, interferir, por meio de convênios interestaduais, em assuntos que dizem respeito exclusivamente ao Estado ou ao DF que pretenda conceder incentivos de natureza financeira.

Ademais, ressalte-se que o sentido do dispositivo da LC nº 24/75, que exige convênio do ICMS para quaisquer incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com

⁴⁰⁴ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; [...]”.

⁴⁰⁵ “Art. 165. [...] §6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

⁴⁰⁶ BORGES, José Souto Maior. Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias. **Revista de Direito Público**. São Paulo: RT, n. 41/42, jan./jun. 1977, p. 45.

⁴⁰⁷ “Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

base no ICMS, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus, deve ser construído em harmonia com os textos de direito constitucional-econômico. O art. 174 da CF/88, por exemplo, prescreve que, “como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”. Quer dizer, o incentivo é função a ser exercida por todos os entes federativos, inclusive pelos Estados-membros.

Como adverte Tercio Sampaio Ferraz Junior,

O fomento previsto na expressão ‘incentivo’ do art. 174 insere-se, pois, no quadro federativo de modo positivo, apontando para formas de atuação que não ferem as limitações impostas pela exigência de convênio, mesmo no caso de estímulos financeiros que, de alguma forma, tenha por base a receita do Estado, mas sem provocar a chamada ‘guerra fiscal’.⁴⁰⁸

Noutros termos, nem todos os incentivos fiscais do ICMS se enquadram no rol dos casos a exigir convênios entre os Estados e o Distrito Federal. Os Estados poderão fomentar a economia estadual utilizando-se de financiamentos, entre tantas outras modalidades de incentivos financeiros, fazendo uso de suas receitas “já arrecadadas”, até mesmo do ICMS, para criar condições de desenvolvimento econômico, sem, contudo, reduzir ou eliminar o ônus desse gravame. Em suma, o art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88, segundo Tercio Sampaio, exerce uma função de bloqueio dos incentivos fiscais que possam desequilibrar as relações federativas.⁴⁰⁹

Não se pode negar, porém, que são inúmeras as simulações e irregularidades no âmbito das concessões de incentivos fiscais do ICMS. São diversos os exemplos de incentivos de natureza tributária concedidos sob a aparência de incentivos financeiros para burlar a rigidez e as limitações constitucionais e legais impostas ao exercício da competência exonerativa em matéria de ICMS. Diante dessa situação, somente a análise do caso concreto é que permitirá distinguir a real natureza jurídica do benefício fiscal concedido, como já exemplificado linhas atrás, e se efetivamente há prejuízo aos demais entes federativos.

A deliberação conjunta, em verdade, diz respeito exclusivamente aos incentivos de natureza tributária, estando excluídos, em razão disso, os incentivos financeiros *stricto sensu*. Utilizando-se de outra classificação para os incentivos fiscais, mas destacando o mesmo problema, Ives Gandra da Silva Martins anota que a LC nº 24/75 “[...] é anterior a 1988 e só de

⁴⁰⁸ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Direito constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, 2007, p. 454.

⁴⁰⁹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Direito constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, 2007, pp. 454-455.

incentivos fiscais cuidou a Constituição de 1988, quanto aos incentivos financeiros não foi a referida Lei Complementar, decididamente, recepcionada [...]”.⁴¹⁰

Souto Maior Borges já defendia, desde 1977, a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 1º da LC nº 24/75, pois este estendeu o regime excepcional da isenção a hipótese que a Constituição federal de 1967 (EC nº 1/69) não previu. Segundo o autor:

Poder-se-á então ver, na adoção eventual das categorias em que o art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar n. 24, de 1975, submete à mesma regência das isenções do ICM, uma fraude à Constituição e, portanto, o dispositivo evitaria uma agressão dissimulada ao próprio art. 23, § 6º [EC 1/69], possibilitando-o de atingir as suas finalidades. Contudo nem a doutrina se deteve sob esse ponto, nem a jurisprudência, ao que saibamos, se pronunciou a respeito.⁴¹¹

Diante dos argumentos apresentados, pode-se dizer que a expressão “benefícios ou incentivos fiscais”, nos termos do art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88, tem sentido exclusivo de incentivos tributários, não se exigindo dos Estados e do DF a aprovação de convênios para a concessão de incentivos financeiros *stricto sensu*, salvo, claro, quando estes forem utilizados de forma fraudulenta, com o intuito de fugir da exigência constitucional de deliberação conjunta com os demais entes federativos.

No que diz respeito à aprovação unilateral de alguns incentivos tributários no âmbito do Confaz, o art. 10 da LC nº 24/75 autoriza apenas a aprovação de anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias. Ao que parece, essa autorização parte do pressuposto de que tais incentivos tributários não trazem, em regra, prejuízos aos demais Estados e ao DF, já que não há uma repercussão econômica negativa nas operações interestaduais.

É preciso dizer, contudo, que este dispositivo precisa ser reformulado, de forma a incluir outras espécies de incentivos tributários, como as isenções, as reduções de base de cálculo e de alíquota, por exemplo, quando estes forem concedidos em circunstâncias que não promovam prejuízos aos interesses dos demais Estados, dispensando a deliberação conjunta de todos os Estados e DF. Há jurisprudência, inclusive, na órbita de controle de constitucionalidade abstrato, que trata especificamente dessa matéria.

⁴¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. ICMS – incentivos fiscais e financeiros – limite constitucional. **Repertório IOB de jurisprudência**. São Paulo, v. I, n. 22, 2004, p. 825.

⁴¹¹ BORGES, José Souto Maior. Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias. **Revista de Direito Público**. São Paulo: RT, n. 41/42, jan./jun. 1977, p. 46.

O STF, no acórdão proferido na ADI nº 3.421/PR,⁴¹² reconheceu, por unanimidade de votação no Pleno, que não haveria necessidade de consenso unânime entre os Estados e o DF, por meio de convênios do Confaz, para conceder benefícios do ICMS nas prestações de serviços públicos de água, energia, telefone e gás às igrejas e templos de qualquer crença, tendo em vista que nessas operações não haveria como configurar a existência de conflito federativo (guerra fiscal).

Nessa ação, em síntese, o governador do Estado do Paraná questionou a constitucionalidade da Lei Estadual nº 14.586, de 22 de dezembro de 2004, produzida pela Assembleia Legislativa daquele Estado; esta isentava unilateralmente as igrejas e os templos de qualquer culto do pagamento do ICMS incidente sobre as tarifas de fornecimento dos serviços públicos estaduais próprios, delegados, terceirizados ou privatizados de água, luz, telefone e gás. O requerente alegou, em linhas gerais, que esse benefício tributário ofendia frontalmente os art. 155, II, § 2º, XII, “g”, da CF/88, e que estaria em descompasso com a disciplina da LC nº 24/75, que exige, na espécie, aprovação de convênio interestadual no âmbito do Confaz. O autor argumentou, ademais, que na concessão desse incentivo haveria renúncia de receitas sem que houvesse estimativa de impacto orçamentário e financeiro, sem previsão na Lei de Diretrizes Orçamentárias, assim como sem previsão de incremento compensatório da receita renunciada por outra fonte, conforme dispõe o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000).

Na concepção do Ministro relator Marco Aurélio,

A proibição de introduzir-se benefício fiscal, sem o assentimento dos demais estados, tem como móvel evitar competição entre as unidades da Federação e isso não acontece na espécie. Friso, mais uma vez, que a disciplina não revela isenção alusiva a contribuinte de direito, a contribuinte que esteja no mercado, mas a contribuintes de fato, de especificidade toda própria, ou seja, igrejas e templos, notando-se, mais, que tudo ocorre no tocante ao preço de serviços públicos e à incidência do ICMS.

Sem adentrar na controvertida classificação de contribuintes (de direito e de fato) adotada pelo Ministro relator, o que demandaria maior aprofundamento e fugiria do propósito aqui perseguido, importa destacar apenas que o benefício fiscal concedido pelo estado do

⁴¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 3.421/PR. EMENTA: ICMS — SERVIÇOS PÚBLICOS ESTADUAIS PRÓPRIOS, DELEGADOS, TECEIRIZADOS OU PRIVATIZADOS DE ÁGUA, LUZ, TELEFONES E GÁS — CONTAS — IGREJAS E TEMPLOS DE QUALQUER CRENÇA — AFASTAMENTO — “GUERRA FISCAL” — AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO. Longe fica de exigir consenso dos Estados a outorga de benefício a igrejas e templos de qualquer crença para excluir o Imposto sobre Circulação de Serviços nas contas de serviço públicos de água, luz, telefone e gás. Relator Ministro Marco Aurélio. Pleno, julgado em 05.05.05, DJ, 28.05.2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.sf?seq_objetoincidente=2275601>. Acesso em: 12 set. 2014.

Paraná não objetivou atrair empresas ao seu território, mas simplesmente beneficiar as igrejas e templos, que efetivamente arcam com os custos financeiros do ICMS. Ou seja, a isenção do Paraná não causa nenhum prejuízo econômico aos demais entes federativos, e tampouco tem o objetivo de atrair empresas já estabelecidas em outros Estados, de forma a promover, com isso, competição fiscal predatória e desequilíbrio nas relações federativas.

Em verdade, o ICMS, embora seja tributo que irradia sua força normativa por toda a geografia territorial brasileira, pode, em diversas situações, não repercutir economicamente em outras unidades de Federação, nem promover conflito federativo. Não há justificativa, nesses casos, para que se exija deliberação conjunta entre os Estados e o DF, cabendo a cada um destes decidir, unilateralmente, pela concessão ou não do benefício fiscal, desde que sejam observados os limites e as restrições prescritas no texto constitucional e legal.

No que concerne ao argumento do autor da ADI nº 3.421/PR, no sentido de que a isenção paranaense violaria as previsões do art. 14 da LC nº 101/2000, o Ministro Marco Aurélio destacou somente que:

Está-se diante de opção político-normativa possível, não cabendo cogitar de discrepância com as balizas constitucionais referentes ao orçamento, sendo irrelevante o cotejo buscado com a Lei de Responsabilidade Fiscal, isso presente o controle abstrato de constitucionalidade. No caso, além da repercussão quanto à receita, há o enquadramento da espécie na previsão da primeira parte do § 6º do artigo 150 da Carta Federal, o qual remete a isenção a lei específica.

Quer dizer, nota-se que a decisão do Ministro relator baseou-se exclusivamente no argumento de que a isenção é uma opção política e normativa admissível por ter sido observada a exigência constitucional de reserva de lei específica, e no fato de que não cabe ao STF, por meio do controle abstrato de constitucionalidade, analisar questões orçamentárias, por serem estas irrelevantes ao deslinde da questão.

Portanto, pode-se concluir que o art. 1º da LC nº 24/75, que exige a anuência de todos os Estados e do DF para qualquer modalidade de incentivo fiscal, não foi recepcionado em sua totalidade pelo texto constitucional vigente: primeiro, por não se aplicar aos incentivos financeiros *stricto sensu*, quando estes não forem utilizados de forma fraudulenta; segundo, porque nem todos os incentivos tributários provocam guerra fiscal. Solução adequada, porém, seria inserir essas duas situações na regra prescrita no art. 10 da LC nº 24/75, que autoriza a concessão unilateral, desde que, para isso, sejam observadas as condições gerais estabelecidas em convênio específico.

4.4.4 Regras sancionatórias

Não bastassem a exigência de unanimidade para autorização de concessão de incentivos fiscais (tributários e financeiros) e a autorização expressa para a ratificação de convênios por mero decreto do Poder Executivo, a LC nº 24/75 criou diversas regras sancionatórias que parecem ser inadequadas ao sistema constitucional vigente. De acordo com seu art. 8º, essa lei prevê, *in verbis*:

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:
 I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;
 II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.
 Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.

Vê-se que essas regras sancionatórias são abrangentes, podendo ser aplicadas, cumulativamente, aos contribuintes dos Estados que receberem mercadorias de fornecedores beneficiados inconstitucionalmente (art. 8º, I), aos contribuintes que foram beneficiados pelo incentivo fiscal no Estado de origem das mercadorias (art. 8º, II), bem como aos Estados que concederem incentivos fiscais em desacordo com seus dispositivos (art. 8º, parágrafo único).

Em verdade, a LC nº 24/75 agride o texto constitucional de 1988 em diversos aspectos. Em primeiro lugar, a autorização para que o Estado destinatário das mercadorias considere nulo o benefício fiscal concedido pelo Estado remetente, conforme prescreve a primeira parte do inciso I do art. 8 da LC nº 24/75, viola frontalmente o princípio da separação dos poderes, já que o Poder Executivo não tem competência para avaliar e julgar a constitucionalidade de instrumentos normativos que concedem incentivos fiscais nos demais Estados e no DF.

De acordo com o texto constitucional de 1988 (art. 102, I e III),⁴¹³ o processamento e julgamento de constitucionalidade de leis e atos normativos são função exclusiva do Poder Judiciário, e não do Poder Executivo. Como destaca Paulo de Barros Carvalho, a literalidade do art. 8º, I, da LC nº 24/75 “[...] poderia levar ao equivocado entendimento de que,

⁴¹³ “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: I - processar e julgar, originariamente: a) a *ação direta de inconstitucionalidade* de lei ou ato normativo federal ou estadual e a *ação declaratória de constitucionalidade* de lei ou ato normativo federal; [...] III - julgar, mediante *recurso extraordinário*, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: a) contrariar dispositivo desta Constituição; [...] c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição”. [grifo nosso]

independentemente de julgamento por parte do tribunal competente — o STF —, as normas relativas à concessão de benefícios não teriam presunção de validade [...]”.⁴¹⁴

Cumprir observar, porém, que a validade de uma norma jurídica diz respeito à sua relação de pertinencialidade ao sistema de direito positivo. Ou, como destaca Tercio Sampaio Ferraz Junior, “para a dogmática jurídica, para reconhecermos a validade de uma norma, precisamos em princípio e de início, que a norma esteja *integrada* no ordenamento”.⁴¹⁵ [grifo do autor] No mesmo sentido, importante frisar as palavras de Lourival Vilanova, para quem a proposição normativa universal “[...] é válida desde o momento que foi posta segundo o procedimento (normativamente) estabelecido pelo sistema jurídico – na lei, em sentido formal ou orgânico, depois da votação pelo órgão legislativo, e da sanção, promulgação e publicação pelo órgão executivo”.⁴¹⁶

Nesse sentido, pode-se afirmar que, se a norma pertence ao sistema jurídico, ela será válida até que outra norma venha substituí-la ou revogá-la. Como assevera Hans Kelsen, a lei “enquanto, porém, não for revogada, tem de ser considerada como válida; e, enquanto for válida, não pode ser inconstitucional”.⁴¹⁷ A competência para declarar a inconstitucionalidade de uma lei não foi atribuída pela Constituição a qualquer pessoa. Se assim tivesse ocorrido, “[...] dificilmente poderia surgir uma lei que vinculasse os súditos do Direito e os órgãos jurídicos. Devendo evitar-se uma tal situação, a Constituição apenas pode conferir competência para tal a um determinado órgão jurídico”, como ensina Hans Kelsen.⁴¹⁸

O próprio pacto federativo, conforme anota Andréa Medrado Darzé, veda iniciativas de um ente federativo proferir juízos de validade em relação às normas editadas por outros. Os Estados e o DF, segundo palavras da autora, “[...] estão em posição de coordenação, não de hierarquia, o que, por si só, seria suficiente para vedar qualquer tipo de ingerência de um sobre o outro”.⁴¹⁹

⁴¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexos sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 72.

⁴¹⁵ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 165.

⁴¹⁶ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 68.

⁴¹⁷ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 189.

⁴¹⁸ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 189.

⁴¹⁹ DARZÉ, Andrea Medrado. A “guerra fiscal” no âmbito do ICMS. In: COSTA, Alcides Jorge et al. **IX Congresso Nacional de Estudos Tributários: sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 48.

Essas considerações corroboram a afirmação de que não compete aos Estados destinatários das mercadorias (autoridade administrativa) desconsiderar a validade dos benefícios fiscais concedidos em outras unidades da Federação, mesmo que estes tenham sido concedidos em desacordo com as prescrições da LC nº 24/75. Ao serem postas no sistema, as leis devem ser consideradas válidas, e devem ser respeitadas por todos, inclusive pelos Estados e pelo DF. Caso algum ente federativo se julgue prejudicado pelos incentivos outorgados de forma unilateral, que os questione judicialmente, porquanto o sistema constitucional brasileiro, como enfatiza Paulo de Barros Carvalho, “[...] reserva ao judiciário a apreciação de toda e qualquer lesão ou ameaça de direito, afastando completamente a figura da autotutela”.⁴²⁰ Isso, aliás, é o que preceitua expressamente o inciso XXXV do art. 5º da CF/88: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

Destaque-se ainda que a LC nº 24/75, na segunda parte do inciso I do art. 8º, autoriza que o crédito do ICMS atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria seja considerado ineficaz. Em outros termos, o dispositivo legal autoriza a glosa (anulação) dos créditos de ICMS que foram destacados nos documentos fiscais pelos fornecedores e que, posteriormente, foram escriturados nos livros fiscais pelos destinatários das mercadorias.

Essa regra sancionatória, na atualidade, tem contribuído, sem dúvida, para que muitos entes federativos, como os estados de São Paulo, do Paraná, do Ceará, do Mato Grosso do Sul e da Bahia, por exemplo, aprovelem legislações tributárias que estipulam uma série de restrições ao direito ao crédito do ICMS relativo a mercadorias adquiridas de fornecedores que foram incentivados nos seus Estados de origem.⁴²¹ Ou seja, tais instrumentos normativos acabam acirrando os conflitos entre os Estados e o Distrito Federal.

Segundo Klaus Eduardo Rodrigues Marques, os Estados que glosam esses créditos fiscais entendem que não há prejuízo algum ao contribuinte adquirente das mercadorias ou tomador dos serviços. Essa ótica estatal parte do pressuposto, segundo o autor, de que “[...] esse contribuinte, ao comercializar com estabelecimentos beneficiados por estímulos tributários, teria se favorecido no preço da operação ou prestação, já que, supõe-se, o vendedor ou prestador lhe teria repassado no preço a desoneração tributária recebida”.⁴²²

⁴²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexos sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 72.

⁴²¹ DARZÉ, Andrea Medrado. A “guerra fiscal” no âmbito do ICMS. In: COSTA, Alcides Jorge et al. **IX Congresso Nacional de Estudos Tributários: sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 43.

⁴²² MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: MP Ed., 2010, p. 134.

Ao que parece, a anulação dos créditos fiscais e a respectiva cobrança implicam verdadeiro enriquecimento ilícito do Estado de destino, já que este receberá montante indevido de ICMS não cobrado no Estado de origem. Noutros termos, como explica Osvaldo Santos de Carvalho, “[...] o Estado de destino estaria tomando para si receitas que aquele outro deixou de cobrar, ou seja, referido Estado cobraria receita que não é sua, causando, daí, o invocado locupletamento indevido”.⁴²³

Ademais, registre-se que o adquirente das mercadorias, situado em outra unidade federativa, como salienta José Eduardo Soares de Melo, “[...] tendo amparo documental contendo todos os elementos do negócio mercantil, não tem a obrigação de pesquisar a respeito da situação tributária do vendedor das mercadorias, indagando sobre a concessão de incentivos [...]”.⁴²⁴ Ou seja, não cabe ao contribuinte do Estado de destino controlar a constitucionalidade e a legalidade dos incentivos fiscais concedidos ao contribuinte do Estado de origem, e tampouco averiguar se o ICMS destacado no documento fiscal pelo fornecedor foi efetivamente recolhido.

Assim, pode-se afirmar que, caso uma norma concessiva de incentivo fiscal do ICMS seja declarada inconstitucional pela autoridade competente (Poder Judiciário), caberá ao Estado de origem, ente que violou o texto constitucional, cobrar dos seus contribuintes incentivados as diferenças do imposto recolhidas a menor. Ou seja, não cabe ao Estado de destino cobrar crédito fiscal algum, nem é possível que se realize a cobrança cumulativamente, tanto no Estado de destino quanto no Estado de origem, como determinam o *caput* do art. 8º c/c seus incisos I e II. Noutras palavras, a anulação da norma concessiva de benefício fiscal, como enfatiza Fabiana Del Padre Tomé, “[...] tem como efeito restabelecer a exigência dos valores dispensados ou devolvidos pela Administração Pública ao contribuinte, não podendo implicar a anulação do crédito do ICMS e a exigência pelo Estado destinatário da mercadoria ou serviço, do imposto dispensado”.⁴²⁵

José Eduardo Soares de Melo, sobre o tema, salienta que:

⁴²³ CARVALHO, Osvaldo Santos de. “Guerra fiscal” no âmbito do ICMS. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (coord.). **ICMS: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 277.

⁴²⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 306.

⁴²⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 135.

Os destinatários das mercadorias originadas de outras unidades federativas encontram-se num preocupante dilema: a) adquirem as mercadorias de outros Estados (e Distrito Federal), correndo o risco de sofrerem ação fiscal (glosa de créditos, cominação de penalidades, representações criminais, cassação de regimes especiais, etc.); ou b) evitam adquirir as mercadorias, ocasionando problemas relativos aos fornecimentos, acarretando a dificuldade de suprimento de seus produtos.⁴²⁶

O contribuinte destinatário das mercadorias é quem sai prejudicado nessa disputa federativa, embora não tenha responsabilidade alguma pelos prejuízos econômicos supostamente sofridos pelo Estado de destino das mercadorias. Ou, como afirma Osvaldo Santos de Carvalho, “o contribuinte não deve assumir o ônus de outrem”.⁴²⁷ Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos incentivos fiscais do ICMS, em verdade, não devem ultrapassar a relação jurídica que envolve o Estado de origem e o contribuinte incentivado.

Acrescente-se também que a autorização para considerar inválidos os incentivos fiscais dos outros Estados, assim como para obstar o crédito do ICMS pelo destinatário da mercadoria, agride o princípio constitucional da não cumulatividade. Como “limite objetivo”,⁴²⁸ a não cumulatividade, no âmbito do ICMS, tem a finalidade de evitar a superposição da carga tributária, impedindo que o imposto incida mais de uma vez sobre a base de cálculo da operação anterior e produza o denominado “efeito cascata”.

Em razão da não cumulatividade, se o ICMS incidiu na operação anterior (no Estado de origem), o destinatário da mercadoria (no Estado de destino) deve se creditar do imposto destacado no documento fiscal pelo fornecedor, mesmo que este tenha sido beneficiado de forma irregular no Estado de origem.

Ao tratar de inidoneidade de documento fiscal, o STJ, na Súmula 509, pacificou entendimento no sentido de que: “É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”.⁴²⁹ Em virtude desse precedente, se o contribuinte cumpre todas as suas obrigações legais relacionadas à operação realizada com o fornecedor, escriturando o documento fiscal nos livros contábeis, comprovando o pagamento do valor cobrado pelo

⁴²⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 306.

⁴²⁷ CARVALHO, Osvaldo Santos de. “Guerra fiscal” no âmbito do ICMS. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (coord.). **ICMS: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 278.

⁴²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 326. Segundo o autor: “O princípio da não cumulatividade dista de ser um valor. É um ‘limite objetivo’, mas que se verte, mediamente, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária, etc.”.

⁴²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 509. É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda. Julgada em 26 de março de 2014. Publicada no Dje em 31 de março de 2014. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=509&b=SUMU&thesaurus=JURI DICO>. Acesso em: 21 set. 2014.

fornecedor, e desde que não possa presumir a irregularidade do crédito fiscal destacado no documento fiscal pelo fornecedor, conclui-se que ele atua com boa-fé, e não pode ser punido pela declaração de inconstitucionalidade superveniente de benefício fiscal concedido em outra unidade federativa.

Sobre a responsabilidade do contribuinte adquirente, Klaus Eduardo Rodrigues Marques explica que:

Não lhe compete verificar se na operação anterior o contribuinte vendedor recolheu ou não o imposto destacado no documento fiscal. O inadimplemento, como já analisado, é irrelevante para o nascimento de seu direito ao crédito do ICMS. Esse direito é constitucionalmente assegurado, desde que se comprove estar diante de operação real, amparada por documento fiscal hábil.⁴³⁰

Roque Carrazza, do mesmo modo, afirma que “[...] a efetiva cobrança do tributo escapa ao conhecimento do adquirente da mercadoria. Assim, até para não se instale a insegurança jurídica, basta tenha havido uma anterior operação mercantil [...] para que o princípio da não cumulatividade do ICMS prevaleça”.⁴³¹ Nesse sentido, “[...] se o remetente da mercadoria aproveita algum benefício fiscal e, por esse motivo, recolhe apenas parte do valor destacado na nota correspondente, isso não influencia a apropriação do crédito pelo destinatário”, conforme assevera Paulo de Barros Carvalho.⁴³²

Importa anotar ainda que a Constituição federal, no art. 155, § 2º, II,⁴³³ e a LC nº 87/96, do mesmo modo, no art. 20, § 1º,⁴³⁴ somente restringem o direito ao crédito do ICMS nos casos de isenção ou de não incidência. Ou seja, a concessão de outras espécies de incentivos tributários, como créditos presumidos, reduções tributárias (redução de base de cálculo e de alíquota), por exemplo, não impede o creditamento do ICMS destacado no documento fiscal na entrada da mercadoria no Estado de destino.

⁴³⁰ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: MP Ed., 2010, p. 142.

⁴³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 406.

⁴³² CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexos sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 90.

⁴³³ “Art. 155. [...] § 2º [...] II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; [...]”.

⁴³⁴ “Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. § 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. [...]”

Em verdade, é importante anotar que, mesmo nos casos da isenção e da não incidência, segundo o texto constitucional, a legislação poderá autorizar o direito ao aproveitamento de crédito do ICMS. Nesse sentido, alerta Aires Fernandino Barreto: “Se a regra é constitucional, a exceção só pode estar na própria Constituição”.⁴³⁵ Ou seja, observa-se na Constituição a possibilidade de ampliação do direito ao crédito pela legislação infraconstitucional, e não a sua restrição, como prevê a LC nº 24/75.

Corroborando esse entendimento, é preciso destacar que o STJ, em julgado recente, firmou entendimento no sentido de que o direito ao crédito não poderá ser negado ao adquirente por pessoa política que se julgue prejudicada por incentivos fiscais concedidos em outros Estados da Federação, pois restrições normativas locais não podem sobrepor-se ao princípio da não cumulatividade. Para a Segunda Turma do Tribunal, o creditamento de ICMS em regime de não cumulatividade prescinde do efetivo recolhimento do imposto na etapa anterior, bastando que haja apenas a incidência tributária.⁴³⁶

O STF, do mesmo modo, entende ser inconstitucional a vedação ao crédito no caso de redução de base de cálculo do ICMS, já que a Constituição apenas veda o crédito no caso da

⁴³⁵ BARRETO, Aires Fernandino. Crédito de ICMS – Limites da lei complementar. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ICMS, a Lei Complementar 87/96 e Questões Jurídicas Atuais**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 11.

⁴³⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão. Recurso em Mandado de Segurança nº 31.714 – MT. EMENTA: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO AO FORNECEDOR NA ORIGEM. PRETENSÃO DO ESTADO DE DESTINO DE LIMITAR O CREDITAMENTO DO IMPOSTO AO VALOR EFETIVAMENTE PAGO NA ORIGEM. DESCONSIDERAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO. IMPOSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO. LEI. AUTORIZAÇÃO. AUSÊNCIA. 1. O *mandamus* foi impetrado contra ato do Secretário de Estado da Fazenda, com o objetivo de afastar a exigência do Fisco de, com base no Decreto Estadual 4.504/04, limitar o creditamento de ICMS, em decorrência de incentivos ou benefícios fiscais concedidos pelo Estado de origem da mercadoria. Deve-se destacar que a discussão travada na lide não diz respeito à regularidade do crédito concedido na origem, mas à possibilidade de o ente estatal de destino obstar diretamente esse creditamento, atuando o contribuinte que agiu de acordo com a legislação do outro ente federativo. [...] 4. O benefício de crédito presumido não impede o creditamento pela entrada nem impõe o estorno do crédito já escriturado quando da saída da mercadoria, pois tanto a CF/88 (art. 155, § 2º, II) quanto a LC 87/96 (art. 20, § 1º) somente restringem o direito de crédito quando há isenção ou não-tributação na entrada ou na saída, o que deve ser interpretado restritivamente. Dessa feita, o creditamento do ICMS em regime de não-cumulatividade prescinde do efetivo recolhimento na etapa anterior, bastando que haja a incidência tributária. 5. Se outro Estado da Federação concede benefícios fiscais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do CONFAZ, cabe ao Estado lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado – como aliás foi feito pelos Estados de São Paulo e Amazonas nos precedentes citados pela Ministra Eliana Calmon – e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território. Vide ainda: ADI 3312, Rel. Min. Eros Grau. DJ. 09.03.07 e ADI 3389/MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJ. 23.06.06. 6. A compensação tributária submete-se ao princípio da legalidade estrita. Dessa feita, não havendo lei autorizativa editada pelo ente tributante, revela-se incabível a utilização desse instituto. Precedentes. 7. Recurso ordinário em mandado de segurança provido em parte. Ministro Relator Castro Meira, julgado em 03/05/2011, Segunda Turma, publicado em 19/09/2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1011489&sReg=201000445073&sData=20110919&formato=HTML>. Acesso em 22 set. 2014.

isenção e não incidência.⁴³⁷ Noutros termos, salvo as hipóteses expressamente previstas no texto constitucional, não se pode vedar o direito ao crédito do ICMS ao destinatário de mercadorias provenientes de fornecedor incentivado em outra unidade da Federação. A restrição a esse direito, em realidade, afronta os princípios da não cumulatividade e da boa-fé, e, por consequência, o da segurança jurídica.

Destaque-se, por fim, que a LC nº 24/75, no parágrafo único do art. 8º, criou também sanções a serem aplicadas diretamente aos Estados que concederem incentivos fiscais sem a aprovação de convênio do Confaz, prevendo: a) a possibilidade para presumir a irregularidade das contas estaduais ou distritais a juízo do Tribunal de Contas da União – TCU; e b) autorização para suspensão do pagamento das quotas referentes: b.1) ao Fundo de Participação e ao Fundo Especial, e b.2) aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21⁴³⁸ da Constituição federal de 1967/69.

Note-se que o legislador complementar de 1975, na primeira parte do parágrafo único do art. 8º, autorizou a presunção de irregularidade das contas estaduais ou distritais, a juízo do TCU, ou seja, a LC nº 24/75 criou competência para órgão do Poder Legislativo federal que não está prevista no art. 71 da Carta Magna de 1988.⁴³⁹ Aqui, como lembra Regis Fernandes de

⁴³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 161031/MG. EMENTA: ICMS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – MERCADORIA USADA – BASE DE INCIDÊNCIA MENOR – PROIBIÇÃO DE CRÉDITO – INCONSTITUCIONALIDADE. Conflita como o princípio da não-cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas "a" e "b" do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão. Relator: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgado em 24/03/1997. DJ 06-06-1997. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+%29%28161031%2E%2E+OU+161031%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/k67vpwy>>. Acesso em 22 set. 2014.

⁴³⁸ Ressalte-se que, atualmente, os impostos federais relacionados no art. 21, VIII (sobre lubrificantes de derivados do petróleo e energia elétrica) e IX (sobre minerais), previstos na Constituição federal de 1967 (EC 1/69), foram incorporados ao novo ICMS, de competência dos Estados e Distrito Federal. “Art. 21. Compete à União instituir impôsto sôbre: [...] VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, impôsto que incidirá uma só vez sôbre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sôbre elas; e IX - a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do País enumerados em lei, impôsto que incidirá uma só vez sôbre qualquer dessas operações, observado o disposto no final do item anterior”.

⁴³⁹ “Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento; II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público; III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório; IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de

Oliveira, definitivamente o legislador complementar extrapolou sua competência constitucional, que é dispor sobre o tema dos incentivos fiscais. Nas palavras do autor: “Ora, sabidamente, se a Constituição fixou a competência do órgão em nível constitucional, descabe à lei acrescentar outra. O legislador constituinte quis ser específico e exauriu a competência do órgão na previsão constitucional”.⁴⁴⁰

É necessário esclarecer ainda que a competência do TCU para fiscalizar recursos repassados para os entes subnacionais, conforme inciso VI do art. 71 da CF/88, que poderia ser utilizado como argumento para justificar a sanção para os Estados e do DF que concedem incentivos fiscais do ICMS de forma irregular, diz respeito unicamente a acordos, convênios e ajustes, firmados entre Estados, Distrito Federal, Municípios e a União. Ou seja, não há nenhuma autorização para fiscalização, e tampouco para desaprovação, de outras contas diferentes destas. Além disso, importa asseverar que o texto constitucional, conforme art. 75,⁴⁴¹ determina taxativamente que a fiscalização das contas dos Estados, do DF e dos Municípios é atribuição de seus respectivos Tribunais de Contas estaduais, distritais e municipais.⁴⁴²

Na segunda parte do parágrafo único do art. 8º, por sua vez, a LC nº 24/75 autoriza a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo Especial e ao Fundo de Participação dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, conforme previsão no art.

natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II; V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo; VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município; VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas; VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário; IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade; X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal; XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados; [...]. [grifo nosso]

⁴⁴⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Exigência da unanimidade na concessão de estímulos fiscais e a constitucionalidade da LC nº 24/75 (sanções para quem descumpre glosa de créditos). In: COSTA, Alcides Jorge et al. **IX Congresso Nacional de Estudos Tributários: sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 866.

⁴⁴¹ “Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios. Parágrafo único. As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros”.

⁴⁴² Destaque-se que a CF/88 vedou a criação de novos Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais, transferindo as competências destes aos Tribunais de Contas Estaduais. “Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei. § 1º - O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver. [...] § 4º - É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais”.

25 da CF/67 (EC nº 1/69),⁴⁴³ fundos formados pelo produto da arrecadação do imposto sobre industrialização (IPI) e do imposto de renda (IR), ambos de competência da União, segundo art. 21, incisos IV e V, da CF/67 (EC nº 1/69).⁴⁴⁴ Essa sanção, sem dúvida, é incompatível com a atual Constituição; esta, no seu art. 160,⁴⁴⁵ veda peremptoriamente a retenção ou quaisquer restrições à entrega de recursos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, salvo nas hipóteses expressamente previstas em seu texto. Regis Fernandes de Oliveira, por outro caminho, mas no mesmo sentido, argumenta que tais quotas pertencem aos Estados e Municípios, conforme preceitua o art. 157 da CF/88. E, segundo o autor, “[...] o que pertence ao Estado e Municípios não pode ser suspenso pela União ou por qualquer outro órgão integrante de sua estrutura administrativa”.⁴⁴⁶ Em síntese, pode-se afirmar que reter ou restringir recursos é sanção que interfere a autonomia financeira dos entes subnacionais.

Portanto, o legislador complementar de 1975 criou um sistema de regras sancionatórias que definitivamente são incompatíveis, por diversos motivos, com o texto constitucional de 1988. Ou seja, a LC nº 24/75 autorizou o Estado de destino a considerar inválidos incentivos fiscais concedidos no Estado de origem da mercadoria; autorizou glosar créditos de ICMS decorrentes de operações incentivadas; atribuiu competência ao TCU inexistente no rol das previstas na Constituição atual; e autorizou a retenção de recursos (de quota-parte de fundos) dos entes subnacionais em confronto com as regras constitucionais.

Enfim, pode-se concluir que art. 8º da LC nº 24/75 também não foi recepcionado pelo sistema constitucional de 1988.

4.5 Conclusão

⁴⁴³ “Art. 25. Do produto da arrecadação dos impostos mencionados nos itens IV e V do artigo 21, a União distribuirá doze por cento na forma seguinte: I - cinco por cento ao Fundo de Participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios; II - cinco por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; e III - dois por cento a Fundo Especial que terá sua aplicação regulada em lei. [...]”.

⁴⁴⁴ “Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre: [...] IV - renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei; V - produtos industrializados, também observado o disposto no final do item I; [...]”.

⁴⁴⁵ “Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos. Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos: I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias; II - ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III”.

⁴⁴⁶ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Exigência da unanimidade na concessão de estímulos fiscais e a constitucionalidade da LC nº 24/75 (sanções para quem descumpra glosa de créditos). In: COSTA, Alcides Jorge at al. **IX Congresso Nacional de Estudos Tributários: sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 866.

Com a EC nº 18/65, o ICM se tornou o primeiro imposto, em escala mundial, a ser de competência estadual, com incidência em toda a cadeia econômica de circulação, da produção ao consumo, mediante a técnica da não cumulatividade. Esta configuração do ICM, no entanto, trouxe diversos problemas econômicos e jurídicos.

Após a Constituição de 1988, a base de incidência do ICM foi ampliada, sendo então denominado de ICMS, aumentando significativamente a autonomia financeira dos Estados membros e do DF. No entanto, em virtude do caráter nacional do imposto, o legislador constituinte reduziu sensivelmente a competência impositiva e exonerativa dos Estados e do DF, criando importantes mecanismos político-jurídicos para viabilizar a uniformidade de sua incidência, assim como para manter o equilíbrio da Federação brasileira.

A LC nº 87/96, que foi o instrumento normativo responsável pela regulamentação do ICMS no âmbito nacional, trouxe importantes mudanças para uniformizar a incidência do tributo; porém, no que diz respeito à regulamentação dos incentivos fiscais, um acordo político entre os Senadores e o Presidente da República determinou o veto do seu art. 27, que trataria da matéria. Em consequência, esta ficou sob a égide da LC nº 24/75, aprovada à luz de um regime militar, antidemocrático e centralizador, incompatível com o sistema constitucional atual.

Sem dúvida, a LC nº 24/75 é a gênese da inadequada regulação dos incentivos fiscais do ICMS nos dias atuais. Em primeiro lugar, a exigência de unanimidade para a aprovação e a revogação de convênio no Confaz viola o princípio democrático, a igualdade entre os Estados e o princípio federativo. Em segundo lugar, a autorização para ratificação de incentivos fiscais por mero decreto do Poder Executivo agride o princípio da legalidade tributária e o da separação dos poderes. E em terceiro, a exigência de convênios para conceder incentivos financeiros, ou para os tributários que não repercutem nas relações federativas, afronta a Constituição, por permitir que outros entes federativos, por meio do Confaz, interfiram em assunto que diz respeito exclusivamente ao Estado ou ao DF; só a estes compete decidir como aplicar suas receitas arrecadadas ou como tributar determinada atividade local.

Ademais, a LC nº 24/75 criou um sistema de regras sancionatórias que fere frontalmente a Constituição, já que autorizou o Estado de destino a invalidar incentivos concedidos em outra unidade federativa e a glosar créditos de ICMS transferidos pelo Estado de origem. Mais ainda: atribui competência ao TCU para presumir a irregularidade das contas estaduais ou distritais e vedou as transferências de receitas tributárias estabelecidas diretamente pela Constituição.

Em suma, observou-se que diversos artigos da LC nº 24/75 estão em desacordo com o texto constitucional de 1988 e são inadequados para regular o tema dos incentivos fiscais no

âmbito do ICMS, na atualidade. A LC nº 24/75, embora não seja a única, é uma falha de atuação do direito brasileiro, que promove insegurança jurídica e desequilíbrios nas relações federativas. Diante disso, cabe analisar, de agora em diante, o modelo de federalismo fiscal brasileiro, suas possíveis falhas e sua relação com os incentivos fiscais do ICMS.

5 FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

O problema da concessão irregular de incentivos fiscais do ICMS não se resume a mera inobservância, pelos Estados e DF, da regra que exige aprovação de convênios no âmbito do Confaz. É tema extremamente complexo, que requer, para seu entendimento, ponderações de vários fatores, dentre os quais estão inseridas as falhas no modelo de federalismo fiscal brasileiro.

Neste capítulo, assim, a discussão estará centrada num breve exame do tema do federalismo, destacando-se a origem, a evolução histórico-constitucional, as características principais, e, sobretudo, o federalismo fiscal brasileiro, seus desvirtuamentos e imperfeições.

5.1 Estado federal

A origem etimológica da palavra Federal é latina, derivada de *foedus*, *foederis*, que significa pacto ou aliança.⁴⁴⁷ É da união, da aliança, do pacto entre Estados que nasce a Federação.⁴⁴⁸ Segundo Dalmo de Abreu Dallari, embora possa ser identificada a existência de diversas formas de alianças desde a Antiguidade, o Estado Federal que hoje conhecemos é fenômeno político moderno, com origem no século XVIII. Nas palavras do autor, “[...] sem dúvida, houve muitas alianças entre os Estados antes do século XVIII, mas quase sempre temporárias e limitadas a determinados objetivos, não implicando a totalidade dos interesses de todos os integrantes”.⁴⁴⁹

O federalismo, como destaca Paulo Bonavides, foi um dos princípios cardeais de organização do Estado moderno, consagrado pela burguesia em nome da liberdade humana. Para o autor, “a inspiração fundamental que arrasta o homem político do século XVIII ao dogma federativo se alimenta nos conceitos de segurança invocados para liberdade”.⁴⁵⁰

Para os estudiosos da Teoria do Estado, o federalismo é a forma de organização do poder mais adequada a países de grandes dimensões territoriais,⁴⁵¹ razão pela qual diversos países do mundo adotaram a forma federativa, a começar pelos Estados Unidos da América — EUA.⁴⁵²

⁴⁴⁷ TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 59.

⁴⁴⁸ ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 2. ed. Atual. por Rosalea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 37.

⁴⁴⁹ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 256.

⁴⁵⁰ BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 184.

⁴⁵¹ PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. Federalismo, tipos de estado e conceito de estado federal. In: CONTI, José Mauricio (org.). **Federalismo fiscal**. Baueri: Manole, 2004, p. 2.

⁴⁵² FERREIRA, Pinto. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 261. O autor ressalta que “o único grande Estado de grande extensão territorial que não admitiu o federalismo foi a China Marxista,

Nesse mesmo sentido é o entendimento de José Afonso da Silva, para quem o federalismo, como expressão do Direito Constitucional, nasceu com a Constituição norte-americana de 1787.⁴⁵³ Para Karl Loewenstein, junto com a Constituição escrita e o estabelecimento da forma de republicana de governo, em Estados com grande extensão territorial, o federalismo é a contribuição americana mais importante para a teoria e a prática do Estado moderno.⁴⁵⁴

Cabe destacar, no entanto, que as primeiras elaborações doutrinárias acerca do federalismo nasceram nos famosos artigos de Alexander Hamilton, John Jay e James Madison, publicados em 1787 e 1788, no *Daily Advertiser* de Nova Iorque, que foram, posteriormente, reunidos em um livro denominado de “O Federalista”, com publicações traduzidas para diferentes países.⁴⁵⁵ Esses artigos tinham, essencialmente, uma finalidade pragmática, isto é, destinavam-se ao convencimento da população norte-americana sobre os benefícios do modelo federativo, assim como buscavam apoio para a ratificação da Constituição federal daquele país.⁴⁵⁶

A Constituição norte-americana de 1787, em verdade, foi o ápice de um movimento político que havia se iniciado com a independência das 13 colônias britânicas da América do Norte. Segundo Dalmo Dallari, os laços estabelecidos na Confederação criada em 1776 eram frágeis, já que os Estados signatários poderiam se desligar livremente. Ademais, a união entre os confederados não era eficaz, pois existiam conflitos de interesses que ameaçavam a própria existência da Federação. Em virtude disso, de acordo com o mesmo autor, em maio de 1787, na cidade de Filadélfia, mesmo diante de acalorados debates e de posicionamentos divergentes entre os Estados, adotou-se o modelo de Estado federal.⁴⁵⁷

A Carta norte-americana de 1787, assim, tornou-se a fonte última dos valores políticos dos Estados Unidos, competindo a cada administração nacional e às decisões da Suprema Corte dar um novo significado às normas constitucionais de acordo com as condições e momentos

com a sua Constituição de 1982, que não se inclinou por esta orientação. Mas o mesmo não aconteceu com a Índia no Oriente lendário, cuja Constituição de 1949 estabeleceu as bases do federalismo”.

⁴⁵³ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 99.

⁴⁵⁴ LOEWENSTEIN, Karl. **Teoría de la constitución**. Trad. Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ariel, 1986, p. 354. Tradução livre do original: “Junto a la constitución escrita y el establecimiento de la forma ‘republicana’ de gobierno, esto es, no monárquica, en Estados con un extenso territorio, el federalismo es la aportación americana más importante a la teoría y a la práctica del Estado moderno”.

⁴⁵⁵ HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. **O federalista**. Trad. de Hiltomar Martins Oliveira. Belo Horizonte: Líder, 2003, (apresentação).

⁴⁵⁶ MORBIDELLI, Janice Helena Ferreri. **Um novo pacto federativo para o Brasil**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999, p. 26.

⁴⁵⁷ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 256-257.

diferentes.⁴⁵⁸⁻⁴⁵⁹ Enfim, a Constituição de Filadélfia se tornou um paradigma para todos os sistemas federativos constitucionais.⁴⁶⁰

Saliente-se, contudo, que a história de cada um dos países que adotou esta forma de Estado influenciou poderosamente na realidade de sua Federação.⁴⁶¹ O próprio federalismo norte-americano, segundo Alfredo Buzaid, desde o seu advento “[...] sofreu sensíveis variações, adotando em sua evolução tipos diversos. Um deles foi o *duplo federalismo*; outro, o *federalismo cooperativo*. Cada uma destas formas está intimamente ligada à filosofia política do Estado”.⁴⁶² [grifo do autor] Em verdade, como anota Raul Machado Horta, “sendo múltiplo na sua edificação constitucional, o Estado Federal não se acomoda a uma concepção única e exclusiva, repartindo-se, ao contrário, em espécies variáveis no tempo e no espaço [...]”.⁴⁶³

De fato, não existe um modelo de Estado federal ideal ou puro. O que há, segundo Gilberto Bercovici, “[...] é uma série de soluções concretas, historicamente variadas, de organização do Estado, dentro de determinadas características comuns entendidas como necessárias a um regime federal”.⁴⁶⁴ Aliás, é preciso lembrar que os motivos histórico-pragmáticos que induzem uma entidade territorial a preferir o modelo de Estado federal ao unitário são diversos. Karl Loewenstein enumera alguns:

Juntamente com a vizinhança geográfica, ou melhor, geopolítica, os seguintes requisitos são fundamentais: interesses políticos, econômicos e estratégico-militares comuns; tradição e aspirações comuns; na maioria das vezes, uma relação de consanguinidade ou ascendência; e, embora não seja obrigatória, uma comunidade linguística.⁴⁶⁵

⁴⁵⁸ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria geral do federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 150.

⁴⁵⁹ BUZOID, Alfredo. **O estado federal brasileiro**. Brasília: Ministério da Justiça, 1971, p. 20. Sobre esse aspecto, o autor destaca que: “Não tendo a Constituição norte-americana particularizado minuciosamente a discriminação das atribuições entre a União e os Estados, coube à Suprema Corte a tarefa de elaborar uma jurisprudência construtiva, definindo o sistema”.

⁴⁶⁰ BONAVIDES, Paulo. **A constituição aberta**: temas políticos e constitucionais da atualidade, com ênfase no federalismo das regiões. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 420.

⁴⁶¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, 248.

⁴⁶² BUZOID, Alfredo. **O estado federal brasileiro**. Brasília: Ministério da Justiça, 1971, p. 21.

⁴⁶³ HORTA, Raul Machado. Reconstrução do federalismo brasileiro. **Revista de Informação Legislativa Brasileira**. Ano 18, n. 72, out./dez. 1981, p. 13

⁴⁶⁴ BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 145.

⁴⁶⁵ LOEWENSTEIN, Karl. **Teoría de la constitución**. Trad. Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ariel, 1986, p. 355. Tradução livre do original: “Junto a la vecindad geográfica o mejor geopolítica, los siguientes requisitos tienen una importancia decisiva: la comunidad de intereses políticos, económicos ou estratégico-militares, tradición común y aspiraciones comunes para el futuro, la mayor parte de las veces una relación de consanguinidad o común ascendencia y, aunque no es necesario, también comunidad linguística”

Importa consignar ainda que o Estado federal surgiu como expediente útil para permitir que sistemas políticos novos tivessem vida e se ajustassem aos diversos regionalismos, a fim de manter a unidade nacional.⁴⁶⁶ Noutras palavras, a preferência pela adoção do modelo federativo tem como principal razão a convicção de que a manutenção das diferenças culturais de cada entidade não se amolda ao modelo de Estado unitário.⁴⁶⁷

Além dos EUA, também adotaram o modelo federativo a Suíça, a Alemanha, a Austrália, a Índia, o Canadá etc.⁴⁶⁸ Na América Latina, segundo Francisco Fernández Segado, são atualmente Estados federativos apenas a Argentina, o Brasil, o México e a Venezuela.⁴⁶⁹ Anote-se, contudo, que apesar da diversidade de Estados federais, há uma tendência mundial à centralização, que conduz a um processo de desfederalização em muitos modelos atuais, acarretando, em razão disso, uma predominância de Estados unitários.⁴⁷⁰

Segundo Reinhold Zippelius, em parte dos Estados federais citados, a confederação apareceu como grau preliminar ou antecâmara para o nascimento do modelo federativo. Ou seja, a confederação era uma forma de união mais lassa que cedeu o passo a outra mais apertada.⁴⁷¹ É o caso dos EUA e da Suíça, onde, precedentemente às atuais federações, existiram confederações. Essa transformação normalmente decorre do caráter mais frouxo das associações confederativas.⁴⁷²

Quanto à formação histórica do Estado federal, Manoel Gonçalves Ferreira Filho aponta dois tipos de processos distintos: a) por agregação, que ocorre quando a Federação resulta da união de Estados soberanos preexistentes que abrem mão de suas soberanias em face do poder central, como ocorreu nos EUA, na Alemanha e na Suíça; e b) por segregação, quando a Federação resulta de descentralização de um Estado unitário já existente, por razões políticas (salvaguarda das liberdades) e de eficiência, como ocorreu no Brasil.⁴⁷³ Em regra, segundo Antônio Roberto Sampaio Dória, “a fusão de unidades políticas originariamente fragmentada

⁴⁶⁶ FERREIRA, Pinto. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 261.

⁴⁶⁷ LOEWENSTEIN, Karl. **Teoría de la constitución**. Trad. Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ariel, 1986, p. 355. Tradução livre do original: “la razón principal para la preferència de la organización federal es la convicción de que, apesar de la reconocida necesidad de unidad nacional, las tradiciones regionales operan contra la fusión de Estados individuales en una organización estatal unitária, siendo necesario que las diferencias culturales de las diversas entidades se mantengan por meio de un ordem federal”.

⁴⁶⁸ FERREIRA, Pinto. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 261.

⁴⁶⁹ SEGADO, Francisco Fernández. El federalismo en América Latina. **Cuadernos Constitucionales México-Centroamérica**. México: UNAM, n. 41, 2003, p. 3. Tradução livre do original: “[...] los Estados federales de América Latina, esto es, Argentina, Brasil, México y Venezuela [...]”.

⁴⁷⁰ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria geral do federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 21.

⁴⁷¹ ZIPPELLIUS, Reinhold. **Teoria geral do estado**. 2. ed. Trad. Antônio Cabral de Moncada. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1984, pp. 220-221.

⁴⁷² BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 252.

⁴⁷³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 52.

resultará em federação descentralizada, enquanto a passagem de um Estado unitário para federação conservará a marca do centralismo, mais ou menos acentuado”.⁴⁷⁴

Nos dias atuais, o federalismo é um princípio diretivo que encontra grande receptividade e ressonância na vida de muitos países. Na realidade, o sistema federativo não se desatualizou porque soube encontrar novos fundamentos em substituição àqueles que lhe deram origem.⁴⁷⁵ Pode-se dizer, assim, que o federalismo vem se renovando e se adaptando às peculiaridades de cada Estado.

No que diz respeito à definição, Celso Ribeiro Basto ensina que Federação é

[...] a forma mais sofisticada de se organizar o poder dentro do Estado. Ela implica uma repartição delicada de competências entre o órgão do poder central, denominado ‘União’, e as expressões das organizações regionais, mas frequentemente conhecidas por ‘Estados-Membros’, embora, por vezes, seja usado, por igual forma, o nome província e, até mesmo, cantão.⁴⁷⁶⁻⁴⁷⁷

Vê-se, assim, que o Estado federal é formado por uma autoridade centralizada (União), com graus variados de centralização, conforme a formação histórica da Federação, e por algumas autoridades regionais (Estados-membros). Enfatizando a concepção normativista, por sua vez, Gabriel Ivo ressalta que:

O Estado Federal é aquele cuja ordem jurídica é composta do subconjunto de normas centrais, vigentes para todo o território e produzida por um órgão central, e do subconjunto de normas locais, válidas para partes do território e produzidas por outros órgãos que não o central. O conjunto das normas centrais e normas locais — ambas parciais —, forma a ordem jurídica global do Estado.⁴⁷⁸

Quer dizer, numa Federação os cidadãos se submetem a dois planos normativos diferentes: um central e outro regional. Apesar disso, como lembra Zippellius, “o Estado federal é uma reunião de Estados, mas organizada de tal maneira que o seu conjunto constitui igualmente um Estado em si mesmo”.⁴⁷⁹ Em outros termos, mesmo que haja a descentralização

⁴⁷⁴ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: Jose Bushatsky, 1972, p. 10.

⁴⁷⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, 246.

⁴⁷⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, 246.

⁴⁷⁷ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 473. Segundo o autor, as entidades-componentes do Estado federal são chamadas de Estados (nos EUA, na Venezuela e no Brasil), de Províncias (na Argentina), de Cantões (na Suíça), e de Länder (na Alemanha). O autor destaca ainda que “não é o nome que lhes dá a natureza, mas sim a autonomia”.

⁴⁷⁸ IVO, Gabriel Ivo. **Constituição estadual**: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 88.

⁴⁷⁹ ZIPPELLIUS, Reinhold. **Teoria geral do estado**. 2. ed. Trad. Antônio Cabral de Moncada. Lisboa: Fundação Calouste Gulbernkian, 1984, p. 222.

total do poder, isto se dará dentro dos limites de um único Estado. Ou seja, o traço distintivo da Federação é, por um lado, ser uma reunião de Estados, mas, por outro, é ser um novo Estado, que é o único reconhecido na ordem jurídica externa (plano internacional).⁴⁸⁰

Sob a perspectiva política, não se pode esquecer que uma democracia que se manifesta somente no nível nacional, decidido do centro, sem base no autogoverno local, sem relação efetiva com o ambiente humano no qual estão enraizadas as instituições locais e regionais, é uma democracia nominal, autoritária e ineficaz, pois controla as comunidades do alto, sufocando-as.⁴⁸¹ Nesse sentido, o Estado federal é mais democrático que o Estado unitário, pois aquele assegura maior aproximação entre governantes e governados, dificulta a concentração de poder, preserva as características locais e regionais e, ao mesmo tempo, a integração regional; por consequência, transforma as oposições naturais em solidariedade.⁴⁸² A Federação, assim, constitui a mais alta realização do constitucionalismo.⁴⁸³

Há que se salientar também, pelo menos no plano teórico, que o Estado federal significa sociedade de iguais. Entretanto, segundo Bonavides, são “[...] sociedades que abrangem, em esfera de paridade e coordenação, Estados desiguais pelo território, pela riqueza, pela densidade populacional”. Para esse autor, o modelo federalista deve buscar unificar interesses convergentes, que seja capaz de exprimir os altos valores da solidariedade, do amparo mútuo, do respeito, da colaboração e da liberdade.⁴⁸⁴ O federalismo, enfim, busca unidade na diversidade,⁴⁸⁵ razão pela qual se exige um grande esforço para sua construção e manutenção.

5.1.1 Federalismo: traços característicos

Apesar dos diferentes modelos de federalismo existentes na atualidade, é curioso notar que certas características não se alteraram ao longo do tempo e continuam até hoje a refletir o modelo original norte-americano. Em primeiro lugar, é preciso consignar, conforme anota Raul Machado Horta, que “o Estado federal é criação jurídico-política e pressupõe a existência de

⁴⁸⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, pp. 246-247.

⁴⁸¹ LEVI, Lucio. Federalismo. In: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. v. 1. 11. ed. Trad. João Ferreira. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, p. 482.

⁴⁸² DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 261.

⁴⁸³ LEVI, Lucio. Federalismo. In: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. v. 1. 11. ed. Trad. João Ferreira. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, p. 482.

⁴⁸⁴ BONAVIDES, Paulo. O caminho para um federalismo das regiões. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v. 17, n. 65, p. 115-126, jan./mar. de 1980, pp. 116-117.

⁴⁸⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 9. Como lembra este autor, “ambicionavam os Estados, que o adotaram [federalismo], alcançar a unidade nacional através da diversidade regional e estabelecer um sistema de equilíbrio de poderes, pelo contraste das autonomias paralelas, numa época de domínio absoluto de monarquias centralizadas”.

uma Constituição federal para instituí-lo”.⁴⁸⁶ Isto é, nenhum Estado federal pode funcionar sem uma Constituição escrita, já que esta representa o contrato de aliança eterna firmado entre os Estados-membros.⁴⁸⁷

Pode-se dizer, assim, que a primeira característica do federalismo é a existência de uma Constituição, normalmente rígida, de cuja reforma devem participar os entes territoriais constitutivos da Federação.⁴⁸⁸ Essa rigidez significa, efetivamente, que a modificação do texto constitucional não deve ficar ao sabor de alterações na lei (por leis ordinárias ou complementares), mas sim mediante a satisfação de requisitos bastante exigentes, cuja instrumentalização ocorre por meio de emenda à Constituição, inclusive envolvendo a participação dos Estados-membros, de forma que se garanta a estabilidade da Federação.⁴⁸⁹

No Brasil, por exemplo, é expressamente vedada emenda à Constituição que pretenda abolir alguns dos seus princípios fundamentais, dentre os quais está o princípio federativo, que tem *status* de cláusula pétrea na Constituição vigente.⁴⁹⁰ Em verdade, como salienta Geraldo Ataliba, “[...] qualquer proposta que, indiretamente, remotamente ou por consequência, tenda a abolir quer a federação, quer a república, é igualmente proibida, inviável e insuscetível de sequer ser posta como objeto de deliberação (por qualquer órgão constituído)”.⁴⁹¹

Quanto à participação direta dos Estados-membros na reforma constitucional, pelo menos no contexto latino-americano, ela é atualmente permitida apenas no Brasil e México, embora essa participação aconteça de forma diferente nesses dois países.⁴⁹² A Constituição brasileira de 1988, por exemplo, permite a participação direta por meio de iniciativa legislativa

⁴⁸⁶ HORTA, Raul Machado. Organização constitucional do federalismo. **Revista de Informação Legislativa Brasileira**. Ano 22, n. 87, jul./set. 1985, p. 6.

⁴⁸⁷ LOEWENSTEIN, Karl. **Teoría de la constitución**. Trad. Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ariel, 1986, p. 356. Tradução livre do original: “Ningún Estado federal puede funcionar sin una constitución escrita; ésta es la encarnación del contrato sobre a ‘alianza eterna’”.

⁴⁸⁸ SEGADO, Francisco Fernández. El federalismo en América Latina. **Cuadernos Constitucionales México-Centroamérica**. México: UNAM, n. 41, 2003, p. 4. Tradução livre do original: “La existencia de una Constitución, rígida normalmente, en cuya reforma han de participar, como regla general, los entes territoriales constitutivos de la Federación”.

⁴⁸⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 253.

⁴⁹⁰ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...]”. “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; [...]”.

⁴⁹¹ ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 2. ed. Atual. por Rosalea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 39.

⁴⁹² SEGADO, Francisco Fernández. El federalismo en América Latina. **Cuadernos Constitucionales México-Centroamérica**. México: UNAM, n. 41, 2003, p. 56. Tradução livre do original: “Brasil e México, como antes se dijo, son los únicos Estados federales en que hoy se contempla una participación directa de los estados miembros en la reforma de la Constitución, bien que dicha participación revista modalidades diferentes”.

constitucional (art. 60, III),⁴⁹³ e a participação indireta por intermédio de representação igualitária na composição do Senado Federal (art. 46, §§ 1º, 2º e 3º).⁴⁹⁴ No México, segundo Francisco Fernández Segado, esta participação não ocorre na fase de iniciativa legislativa, mas sim na de ratificação das reformas ou adições constitucionais já aprovadas pelo Congresso, exigindo-se a aprovação da maioria dos legisladores estaduais.⁴⁹⁵

A segunda característica fundamental do federalismo é a repartição de competência entre a União e os Estados-membros. Embora nem todas as Federações adotem o mesmo método de partilha de competências, e tampouco o façam na mesma medida, a técnica de competências enunciadas e competências remanescentes, desenvolvida pelos constituintes de Filadélfia (EUA), em 1787, até hoje permanece como traço indispensável à existência de um Estado federal.⁴⁹⁶ Como anota Gabriel Ivo, nesse modelo de partilha (modelo clássico), reservam-se à União expressamente as matérias que esta poderá desenvolver por meio de normas jurídicas, e aos Estados-membros são reservadas as matérias não enumeradas ou remanescentes.⁴⁹⁷ Essa regra, no entanto, tem variado de acordo com cada Estado federal, já que há algumas Constituições que tornam expressas as competências estaduais e outorgam poderes residuais à União, ou ainda, mais modernamente, outras que atribuem competências concorrentes aos entes subnacionais e à União para cuidarem do mesmo assunto, dando-se, contudo, precedência à União.⁴⁹⁸

Assim, no sistema federativo, a repartição de competências demarca os domínios da Federação (União) e dos Estados-membros, bem como determina os graus de centralização e descentralização do poder federal.⁴⁹⁹ Segundo Kelsen, “apenas o grau de descentralização diferencia um Estado unitário dividido em províncias autônomas de um Estado federal”. Para esse autor, na escala de descentralização, o Estado federal encontra-se entre o Estado unitário e

⁴⁹³ “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros”.

⁴⁹⁴ “Art. 46. O Senado Federal compõe-se de representantes dos Estados e do Distrito Federal, eleitos segundo o princípio majoritário. § 1º - Cada Estado e o Distrito Federal elegerão três Senadores, com mandato de oito anos. § 2º - A representação de cada Estado e do Distrito Federal será renovada de quatro em quatro anos, alternadamente, por um e dois terços. § 3º - Cada Senador será eleito com dois suplentes”.

⁴⁹⁵ SEGADO, Francisco Fernández. *El federalismo en América Latina. Cuadernos Constitucionales México-Centroamérica*. México: UNAM, n. 41, 2003, p. 57. Tradução livre do original: “En México, la participación de los estados miembros se produce no en la fase de iniciativa, sino en la de ratificación de las reformas o adiciones constitucionales ya aprobados por el Congreso de la Unión. En efecto, a tenor del artículo 135 de la Constitución, tales reformas constitucionales requerirán la aprobación de la mayoría de las legislaturas de los estados”.

⁴⁹⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 253.

⁴⁹⁷ IVO, Gabriel Ivo. *Constituição estadual: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 88.

⁴⁹⁸ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 259-260.

⁴⁹⁹ HORTA, Raul Machado. Organização constitucional do federalismo. *Revista de Informação Legislativa Brasileira*. Ano 22, n. 87, jul./set. 1985, p. 8.

a união internacional de Estados (Confederação).⁵⁰⁰ A partilha de competências, acrescenta Ferreira Pinto, tem ainda a finalidade de evitar conflitos desagregadores, a ruína do aparelho administrativo e o caos da nação.⁵⁰¹ Pode-se afirmar que a distribuição de competências é a chave da estrutura do poder federal.⁵⁰²

Outra particularidade do federalismo é a existência de um órgão, normalmente jurisdicional, encarregado de dirimir os conflitos entre a Federação e os Estados-membros e de garantir a primazia da Constituição federal.⁵⁰³ Ou seja, no Estado federal, o poder de decidir, em caso de conflito, não pertence nem ao poder central, como acontece no Estado unitário, nem aos Estados federados, como ocorre na Confederação. Esse poder, concretamente, pertence a uma autoridade neutra, os tribunais, aos quais é conferido o poder de revisão constitucional das leis, cuja autonomia está baseada no equilíbrio entre o poder central e os poderes periféricos.⁵⁰⁴ Efetivamente, para assegurar a repartição constitucional de competência, necessária se faz a existência de um Poder Judiciário⁵⁰⁵ forte, capaz de suprimir os conflitos e de preservar a existência da própria Federação.

No sistema brasileiro, essa competência foi atribuída ao Supremo Tribunal Federal, conforme prescreve o texto constitucional de 1988 (art. 102).⁵⁰⁶ Nada impede, contudo, que a Constituição atribua essa competência ao Poder Legislativo ou ao Poder Executivo, ou a outro conjunto orgânico, se houver; é, entretanto, mais recomendável atribuí-la ao Poder Judiciário, já que a este incumbe rotineiramente o exercício de dizer o direito aplicável a uma controvérsia em caráter definitivo (exercício jurisdicional).⁵⁰⁷

⁵⁰⁰ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Trad. Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 451.

⁵⁰¹ FERREIRA, Pinto. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 289.

⁵⁰² LOEWENSTEIN, Karl. **Teoría de la constitución**. Trad. Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ariel, 1986, p. 356. Tradução livre do original: “En la distribución de las competencias yace la clave de la estructura del poder federal”.

⁵⁰³ SEGADO, Francisco Fernández. El federalismo en América Latina. **Cuadernos Constitucionales México-Centroamérica**. México: UNAM, n. 41, 2003, p. 4. Tradução livre do original: “La existencia de um órgão, normalmente jurisdicional, encargado de dirimir los conflictos entre la Federación y los estados miembros, así como de salvaguardar la primacía de la Constitución federal”.

⁵⁰⁴ LEVI, Lucio. In: **Federalismo**. BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Diccionario de política**. v. 1. 11. ed. Trad. João Ferreira. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, p. 481.

⁵⁰⁵ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria geral do federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 26. Esse autor, com fundamento nas lições de Luís Sanchez Agesta, assevera que a “duplicidade de faculdades e de ordens jurídicas determinam como traço comum de uma Constituição federal uma dupla hierarquia judicial, com o surgimento de um Tribunal Constitucional que decida as competências jurídicas nos casos de conflitos internos da federação [...]”.

⁵⁰⁶ “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: I - processar e julgar, originariamente: [...] f) as causas e os conflitos entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros, inclusive as respectivas entidades da administração indireta; [...]”.

⁵⁰⁷ TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 66.

O princípio da autonomia dos Estados-membros também é reconhecido como traço essencial do Estado federal. O poder de elaborar e de reformar sua própria Constituição, nos limites da Constituição federal, é a manifestação primeira da autonomia do ente subnacional.⁵⁰⁸ Nas palavras de Gabriel Ivo, “as unidades federadas detêm liberdade de gestão dos próprios assuntos, contudo é limitada, pois têm de observar certos princípios da Constituição Federal”.⁵⁰⁹ Como exemplifica Kelsen, segundo a Constituição federal, pode ser exigido dos Estados componentes a criação de constituições democrático-republicanas.⁵¹⁰

Não se deve confundir, todavia, autonomia com soberania, já que esta é um poder de decisão em última instância, e aquela consiste no poder de o Estado-membro adotar sua própria Constituição e de revisá-la quando necessário, sempre, claro, respeitando a Constituição federal.⁵¹¹ Isto é, somente o Estado federal é soberano. O Estado-membro, após ingressar na Federação, perde sua soberania, e não pode mais se retirar por meios legais.⁵¹²

A autonomia do Estado-membro, assim, é o reconhecimento constitucional, não somente de uma atividade administrativa regional ou local, mas também da existência de competências exclusivas para a produção legislativa que não se sujeita à revisão do poder central. A bem da verdade, segundo José Afonso da Silva, “a repartição regional de poderes autônomos constitui o cerne do conceito de Estado federal”.⁵¹³ No Brasil, por exemplo, são entes autônomos a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, que têm poderes para auto-organizar-se nos moldes prescritos na Constituição federal.⁵¹⁴

A intervenção federal também é atributo inerente ao federalismo, cuja função primordial é estabilizar o complexo ordenamento federativo.⁵¹⁵ Para José Afonso da Silva, a intervenção é antítese da autonomia, é medida excepcional, e somente pode ocorrer nos casos taxativamente estabelecidos na Constituição federal,⁵¹⁶ ou, nos termos de Raul Machado Horta, “é remédio para manifestações patológicas, casos extremos de tumores malignos no organismo

⁵⁰⁸ SEGADO, Francisco Fernández. El federalismo en América Latina. **Cuadernos Constitucionales México-Centroamérica**. México: UNAM, n. 41, 2003, p. 4. Tradução livre do original: “El reconocimiento a los estados miembros de la Federación del principio de autonomía, cuya manifestación primigenia es la elaboración o reforma de su propia Constitución, siempre dentro del marco delimitado por la Constitución federal”.

⁵⁰⁹ IVO, Gabriel Ivo. **Constituição estadual**: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 93.

⁵¹⁰ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Trad. Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 453.

⁵¹¹ FERREIRA, Pinto. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993, pp. 277-278.

⁵¹² DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 259.

⁵¹³ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 99.

⁵¹⁴ “Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

⁵¹⁵ HORTA, Raul Machado. Reconstrução do federalismo. **Revista de Informação Legislativa Brasileira**. Ano 18, n. 72, out./dez. 1981, p.17-18.

⁵¹⁶ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 485.

federal”.⁵¹⁷ Segundo o art. 34 da Constituição brasileira de 1988,⁵¹⁸ são pressupostos para a intervenção federal situações críticas que põem em risco a integridade nacional, o equilíbrio federativo, as finanças públicas das unidades federadas, a estabilidade da ordem constitucional etc.

O sistema bicameral, segundo José Alfredo de Oliveira Baracho, também é elemento essencial do federalismo, embora haja entendimento diverso, já que alguns Estados federados adotam o modelo unicameral.⁵¹⁹ Na verdade, por meio do Poder Legislativo bicameral, assegura-se a participação dos Estados-membros no governo federal.⁵²⁰ Em outras palavras, o bicameralismo é um canal de participação dos Estados-membros na formação da vontade federal.⁵²¹ É a consagração de uma dupla representação: num dos órgãos legislativos, é a população global do Estado federal que envia os seus representantes; no outro, são as coletividades particulares que se fazem representar.⁵²² No nosso sistema, o primeiro órgão é representado pelo Senado Federal;⁵²³ e o segundo, pela Câmara dos Deputados.⁵²⁴

A atribuição de competências tributárias é também elemento essencial do federalismo. Como explica Antônio Roberto Sampaio Dória,

⁵¹⁷ HORTA, Raul Machado. Reconstrução do federalismo. **Revista de Informação Legislativa Brasileira**. Ano 18, n. 72, p. 5-22, out./dez. 1981, p. 18.

⁵¹⁸ “Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para: I - manter a integridade nacional; II - repelir invasão estrangeira ou de uma unidade da Federação em outra; III - pôr termo a grave comprometimento da ordem pública; IV - garantir o livre exercício de qualquer dos Poderes nas unidades da Federação; V - reorganizar as finanças da unidade da Federação que: a) suspender o pagamento da dívida fundada por mais de dois anos consecutivos, salvo motivo de força maior; b) deixar de entregar aos Municípios receitas tributárias fixadas nesta Constituição, dentro dos prazos estabelecidos em lei; VI - prover a execução de lei federal, ordem ou decisão judicial; VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais: a) forma republicana, sistema representativo e regime democrático; b) direitos da pessoa humana; c) autonomia municipal; d) prestação de contas da administração pública, direta e indireta. e) aplicação do mínimo exigido da receita resultante de impostos estaduais, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde”.

⁵¹⁹ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria geral do federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 30.

⁵²⁰ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 260.

⁵²¹ SEGADO, Francisco Fernández. El federalismo en América Latina. **Cuadernos Constitucionales México-Centroamérica**. México: UNAM, n. 41, 2003, p. 4. Tradução livre do original: “El diseño de un cauce de participación de los estados miembros en la formación de la voluntad federal, cauce que suele encontrar su manifestación peculiar en la estructura bicameral del Poder Legislativo federal con la subsiguiente existencia de una cámara de los estados”.

⁵²² BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria geral do federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 30.

⁵²³ “Art. 46. O Senado Federal compõe-se de representantes dos Estados e do Distrito Federal, eleitos segundo o princípio majoritário”.

⁵²⁴ “Art. 45. A Câmara dos Deputados compõe-se de representantes do povo, eleitos, pelo sistema proporcional, em cada Estado, em cada Território e no Distrito Federal”.

[...] a competência tributária, discriminada ou não, é instrumento garantidor de poder *político*, de vez que incontrastável e estabilizada em dispositivos constitucionais, à margem, portanto, de modificações ditadas por interesses circunstanciais. Nos países unitários, a outorga de poderes tributários às entidades locais é matéria de conveniência *administrativa*, segundo critérios de discricionarismo, expediência e economia, mutáveis pelo influxo de comandos livremente emanados do governo central”. [grifo do autor].⁵²⁵

Parece, assim, que num Estado federal em que se garante aos entes federados autonomia política, deve também lhes ser garantido lastro financeiro autônomo, ou seja, recursos financeiros provenientes de fontes próprias ou de transferências constitucionais obrigatórias do governo central.

5.1.2 Federalismo no Brasil: breve esboço histórico-constitucional

O Brasil tem uma vocação histórica para o federalismo, pois, como lembra Ferreira Filho, é um “país de uma verdadeira imensidão territorial, é sem dúvida alguma uma nação continental. A diversidade de suas condições naturais obriga naturalmente a uma descentralização, que está à base do regime federativo”.⁵²⁶ A compreensão do federalismo brasileiro, nesse sentido, requer uma análise histórica, mesmo que de forma resumida, tendo em vista que o exame puro do texto constitucional (normativo) poderia levar a uma visão do tema dissociada da realidade.

A adoção do federalismo no Brasil coincide com sua fase republicana, isto é, surge normativamente com a Constituição brasileira de 1891. Entretanto, o ideal federalista é bem mais antigo. Segundo José Afonso da Silva, o sentimento federalista despontou já no Império (1822 a 1889), e tentou se concretizar por meio de lutas políticas e legislativas. Para esse autor, o ideal federativo tem formação histórica nas províncias, cujo desenvolvimento derivou das capitânicas hereditárias com seus centros de interesses autônomos.⁵²⁷ No plano material, a Federação brasileira começa com as revoluções pernambucanas de 1817 e 1824. Esta última, alíás, foi efetivamente um protesto federal contra a adoção e a outorga da Constituição Imperial de 1824.⁵²⁸

⁵²⁵ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 15.

⁵²⁶ FERREIRA, Pinto. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 265.

⁵²⁷ SILVA, José Afonso da. Constitucionalismo federal no Brasil nos últimos 70 anos. In: **El constitucionalismo en las postrimerías del siglo XX**. t. III. México: UNAM, 1988, p. 410. Disponível em: <<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=648>>. Acesso em: 13 nov. 2014.

⁵²⁸ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria geral do federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 187.

Pode-se afirmar, além disso, que também foram federalistas a Revolta dos Cabanos, de 1835, no Pará (Período Regencial); a Revolução Praieira, de 1849, em Recife (Segundo Reinado); e, entre todas, a que mais ferrenhamente defendeu o princípio federalista foi a Revolução dos Farrapos, que fundou a República de Piratini no Rio Grande do Sul, e que durou de 1835 a 1845 (Períodos Regencial e Segundo Reinado). Durante o Império, efetivamente, tentou-se em várias oportunidades concretizar o federalismo por via legislativo-constitucional. Contudo, somente com o Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889, surge o Estado federal, consolidado pela Constituição republicana de 1891. O modelo brasileiro teve como paradigma o “federalismo dualista” da Constituição norte-americana de 1787, com dois campos de poder: o federal (União) e o estadual (Estados-membros); no entanto, no Brasil, a forma de repartição de competências foi imprecisa.⁵²⁹

Segundo Bonavides, foi Rui Barbosa, grande propugnador da causa federalista no Brasil, quem extraiu do Governo Provisório o Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889. Para Bonavides, “não era tanto Rui senão o Brasil que estava a um século de atraso em desenvolvimento político e material. O País agrário recebia instituições segundo o espírito e a letra das idéias que haviam medrado cem anos antes, entre os constituintes de Filadélfia”.⁵³⁰

O Estado federal de 1891 foi marcado por grande autonomia dos Estados-membros, mas com pouca cooperação entre os dois níveis de governo. Segundo Alfredo Buzaid, “a falta de cooperação era tão nítida que a União só poderia legitimamente prestar socorro se lhe demandasse o Estado atingido pela calamidade pública”.⁵³¹ Ressalte-se ainda que nessa fase federalista os Estados-membros caíram sob o governo das oligarquias locais, e os interesses grupais e de classes passaram a exercer maior dominação.⁵³²

A Constituição de 1934, por outro giro, institucionalizou o federalismo cooperativo, caracterizado pela ampliação dos poderes da União, sem destruir a autonomia dos Estados-membros, pela distribuição do produto da arrecadação dos impostos entre a União, Estados-membros e Municípios,⁵³³ e pela atribuição de fontes de recursos próprias a todos os entes federativos.⁵³⁴ Com o golpe militar de 1937, porém, esta Constituição foi revogada e o Brasil

⁵²⁹ SILVA, José Afonso da. Constitucionalismo federal no Brasil nos últimos 70 anos. In: **El constitucionalismo en las postrimerías del siglo XX**. t. III. México: UNAM, 1988, pp. 411-417. Disponível em: <<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=648>>. Acesso em: 13 nov. 2014.

⁵³⁰ BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 186.

⁵³¹ BUZAID, Alfredo. **O estado federal brasileiro**. Brasília: Ministério da Justiça, 1971, p. 24.

⁵³² BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 257.

⁵³³ BUZAID, Alfredo. **O estado federal brasileiro**. Brasília: Ministério da Justiça, 1971, p. 28.

⁵³⁴ SILVA, José Afonso da. Constitucionalismo federal no Brasil nos últimos 70 anos. In: **El constitucionalismo en las postrimerías del siglo XX**. t. III. México: UNAM, 1988, p. 421. Disponível em: <<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=648>>. SILVA, José Afonso da. Constitucionalismo federal no

retornou à forma unitária de Estado,⁵³⁵ apesar de a Constituição de 1937 formalmente afirmar que o país era um Estado federal, constituído pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios.⁵³⁶ Ferreira Pinto lembra também que, na época, ocorreu um grande fortalecimento do Poder Executivo federal, com a constante utilização do regime da intervenção federal.⁵³⁷

Com a Constituição brasileira de 1946, ressurgiu o federalismo, agora marcado pela consolidação do modelo cooperativo, com larga utilização da técnica de atribuição de competências concorrentes. Não obstante, manteve-se a maior parte das competências legislativas no âmbito da União. Segundo Raul Machado Horta, nesse período, passou-se a dispensar tratamento sistemático ao desenvolvimento regional, com a criação de um grupo de instrumentos federais, como a Sudam, Sudene, Sudesco etc., cuja finalidade principal era corrigir as disparidades entre as regiões brasileiras.⁵³⁸ Nas palavras de Michel Temer, a Constituição de 1946 “[...] faz coincidir a *forma* com a *realidade*. Pode-se dizer, no plano histórico-constitucional, que a Federação foi restabelecida pela Constituinte daquele ano, em amplo e democrático debate, fez nascer um dos mais primorosos textos constitucionais do Brasil”.⁵³⁹

O federalismo passou, porém, por uma nova centralização política e administrativa com o advento da Constituição de 1967 e com as alterações introduzidas pela Emenda nº 1, de 17 de outubro de 1969.⁵⁴⁰ O regime militar de 1964, despótico e autoritário, produziu um grande enfraquecimento do princípio federativo, abalando-o.⁵⁴¹ Nesse período, é importante lembrar, foi aprovada a LC nº 24/75, que trata ainda hoje, de forma inadequada, da regulação dos incentivos fiscais no âmbito do ICMS.

Na concepção de José Alfredo de Oliveira Baracho, sob as bases do federalismo cooperativo de 1967/69, aumentou-se a centralização das competências legislativas da União, e quanto à autonomia financeira, sacralizou-se a figura do “planejamento” por influência do

Brasil nos últimos 70 anos. In: **El constitucionalismo en las postrimerías del siglo XX**. t. III. México: UNAM, 1988, p. 410. Disponível em: <<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=648>>. Acesso em: 13 nov. 2014.

⁵³⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 257.

⁵³⁶ SILVA, José Afonso da. Constitucionalismo federal no Brasil nos últimos 70 anos. In: **El constitucionalismo en las postrimerías del siglo XX**. t. III. México: UNAM, 1988, p. 422. Disponível em: <<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=648>>. Acesso em: 13 nov. 2014.

⁵³⁷ FERREIRA, Pinto. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 271.

⁵³⁸ HORTA, Raul Machado. Organização constitucional do federalismo. **Revista de Informação Legislativa Brasileira**, ano 22, n. 87, jul./set. 1985, p. 21.

⁵³⁹ TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 74.

⁵⁴⁰ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria geral do federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 196.

⁵⁴¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 257.

pensamento econômico da época, concentrando-se na União e nos seus órgãos descentralizados o investimento público.⁵⁴²

Alfredo Buzaid, por seu turno, defensor do federalismo integracionista, argumentava que o fortalecimento do poder da União tinha como justificativa a preservação da ordem, a paz, a segurança nacional e o desenvolvimento. Nas palavras do autor: “Ora, só a União pode ter visão global das necessidades do País e previsão segura dos recursos a serem aplicados. Aquela depende da largueza de compreensão do Govêrno Federal, ao encarar a economia no plano nacional, regional e setorial”.⁵⁴³ Esse modelo de federalismo se contradiz à ideia de cooperação, por não preservar a autonomia dos Estados-membros e Municípios, deixando-os totalmente subjugados ao Poder central.

Como anota Raul Machado Horta, as Constituições de 1967/69 representaram um típico federalismo nominal e semântico, em permanente contradição com as exigências do modelo federativo idealizado.⁵⁴⁴ Novas perspectivas, porém, abriram-se para o federalismo brasileiro com a redemocratização na década de 1980. O advento da Constituição de 1988 cria, assim, uma expectativa na renovação das estruturas federais brasileiras.⁵⁴⁵

O texto constitucional de 1988, efetivamente, organizou o Estado brasileiro e deu as linhas mestras de sua atuação, descentralizando o exercício do poder dentro do seu território, atribuindo, expressamente, autonomia política, administrativa e financeira aos três entes federativos. Como dispõe o art. 18 da Constituição de 1988,⁵⁴⁶ há três ordens jurídicas autônomas no Brasil, e não duas, como ocorre no modelo norte-americano: uma ordem central (União), ordens regionais (Estados-membros) e ordens locais (Municípios).

Os Municípios, curiosamente, foram incluídos na estrutura federal brasileira e receberam, em razão disso, poder de auto-organização (art. 29),⁵⁴⁷ sujeitando-se, todavia, aos princípios estabelecidos nas Constituições federal e estadual. Estes entes, sem dúvida, constituem atualmente uma peça fundamental na organização do Estado moderno. Como lembra Pinto Ferreira, “via de regra os principais Estados democráticos aperfeiçoaram o seu

⁵⁴² BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria geral do federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 243.

⁵⁴³ BUZAID, Alfredo. **O estado federal brasileiro**. Brasília: Ministério da Justiça, 1971, pp. 31, 34 e 35.

⁵⁴⁴ HORTA, Raul Machado. Organização constitucional do federalismo. **Revista de Informação Legislativa Brasileira**. Ano 22, n. 87, jul./set. 1985, p. 22.

⁵⁴⁵ BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 149.

⁵⁴⁶ “Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

⁵⁴⁷ “Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos: [...]”.

regime através do aprimoramento das instituições municipalistas”.⁵⁴⁸ Pode-se afirmar, assim, que a Constituição de 1988 realizou uma autêntica revolução municipalista, já que resguardou aos Municípios autonomia e competência legislativa, administrativa e tributária (art. 30).⁵⁴⁹

Os Estados-membros, segundo Celso Ribeiro Bastos, “[...] são as organizações jurídicas das coletividades regionais para o exercício, em caráter autônomo, da parcela de soberania que lhes é deferida pela Constituição Federal. Fica claro, pois, que os Estados-Membros não são soberanos, como, de resto, não é a própria União”.⁵⁵⁰ A Carta de 1988, nesse sentido, assegurou aos Estados-membros autonomia e capacidade para se auto-organizarem. É o que prevê o *caput* do art. 25: “Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição”.

No que diz respeito à competência dos Estados-membros, o legislador constituinte de 1988 manteve expressamente o modelo clássico de competência residual, ao prescrever, conforme o § 1º do art. 25º, que “são reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição”. Entretanto, deve-se esclarecer que o sistema de repartição é mais complexo do que parece, pois foi adotado um modelo que combina diferentes modalidades de competência.

Existem, por exemplo, competência comum à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios (art. 23);⁵⁵¹ competência concorrente da União e dos Estados-membros (arts. 21, incisos XIX, XX e XXI; 22, incisos IX, XXI e XXIV; e 24, §1º);⁵⁵²⁻⁵⁵³⁻⁵⁵⁴ competência suplementar dos Estados-membros e dos Municípios (arts. 24, §§2º e 3º; e 30,

⁵⁴⁸ FERREIRA, Pinto. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 299.

⁵⁴⁹ “Art. 30. Compete aos Municípios: I - legislar sobre assuntos de interesse local; II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual; [...]”

⁵⁵⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 270.

⁵⁵¹ “Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: I - zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o patrimônio público; II - cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência; [...]”

⁵⁵² “Art. 21. Compete à União: [...] XIX - instituir sistema nacional de gerenciamento de recursos hídricos e definir critérios de outorga de direitos de seu uso; XX - instituir diretrizes para o desenvolvimento urbano, inclusive habitação, saneamento básico e transportes urbanos; XXI - estabelecer princípios e diretrizes para o sistema nacional de viação; [...]”

⁵⁵³ “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: IX - diretrizes da política nacional de transportes; [...] XXI - normas gerais de organização, efetivos, material bélico, garantias, convocação e mobilização das polícias militares e corpos de bombeiros militares; [...] XXIV - diretrizes e bases da educação nacional; [...]”

⁵⁵⁴ “Art. 24. [...] § 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais”.

inciso II),⁵⁵⁵⁻⁵⁵⁶ e competência delegada ao Estado-membro pela União (art. 22, parágrafo único).⁵⁵⁷

O Distrito Federal também é ente federativo, tal como a União, os Estados-membros e os Municípios, embora seja vedada sua divisão em Municípios. É pessoa política regida por lei orgânica, aprovada pela Câmara Legislativa, atendendo-se aos princípios estabelecidos na Constituição federal.⁵⁵⁸ Saliente-se, contudo, que o âmbito de competência do Distrito Federal é bastante amplo, pois, conforme art. 32, § 1º, foram-lhe “[...] atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios”.

Segundo Michel Temer, “verifica-se nas Federações a necessidade de sítio que constitua a sede das decisões da união dos Estados. É nesse local que são formuladas as diretrizes governamentais pertinentes à Federação”.⁵⁵⁹ No atual sistema constitucional brasileiro, de acordo com o art. 18, § 1º,⁵⁶⁰ a capital federal é Brasília, cidade que integra o Distrito Federal. Como frisa José Afonso da Silva, Brasília “[...] é cidade-centro, polo irradiante, de onde partem, aos governados, as decisões mais graves, e onde acontecem os fatos decisivos para os destinos do País”.⁵⁶¹ Enfim, é no Distrito Federal onde se localizam os órgãos do Poder Federal: o Executivo, o Legislativo e o Judiciário, que ora se manifestam como agentes da Federação, ora como agentes da União.⁵⁶²

Os Territórios Federais, por sua vez, não integram a Federação, pois estão fora do rol de entes listados nos arts. 1º e 18 da Constituição federal de 1988.⁵⁶³⁻⁵⁶⁴ Na verdade, os Territórios são pessoas jurídicas com natureza de autarquia, isto é, são simples descentralizações administrativo-territoriais da União,⁵⁶⁵ que podem ser divididos em

⁵⁵⁵ “Art. 24. [...] § 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados. § 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”.

⁵⁵⁶ “Art. 30. Compete aos Municípios: [...] II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; [...]”.

⁵⁵⁷ “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: [...] Parágrafo único. Lei complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo”.

⁵⁵⁸ “Art. 32. O Distrito Federal, vedada sua divisão em Municípios, reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos com interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços da Câmara Legislativa, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição”.

⁵⁵⁹ TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 103.

⁵⁶⁰ “Art. 18. [...] § 1º - Brasília é a Capital Federal”.

⁵⁶¹ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 472.

⁵⁶² TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 103.

⁵⁶³ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...]”.

⁵⁶⁴ “Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

⁵⁶⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 473.

Municípios, e sua organização administrativa e judiciária será regulada por lei ordinária federal (art. 33, § 1º).⁵⁶⁶

Atualmente, não há Territórios Federais no Brasil, posto que o legislador constituinte de 1988 transformou os Territórios de Roraima e do Amapá em Estados-membros, conforme art. 14 do ADCT,⁵⁶⁷ bem como incorporou o Território de Fernando de Noronha ao estado de Pernambuco, consoante dispõe o art. 15 do ADCT.⁵⁶⁸ Nada impede, contudo, que os Territórios possam ser criados, transformados em Estados, ou reintegrados ao Estado de origem, desde que por meio de lei complementar (art. 18, §2º).⁵⁶⁹

Quanto à União, pode-se afirmar que, internamente, é ente que tem autonomia, assim como os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios; estes atuam dentro dos limites das competências que lhes foram atribuídas pela Constituição; na esfera internacional, no entanto, a União é o ente que exerce a soberania,⁵⁷⁰ representando a totalidade do Estado brasileiro. Quer dizer, a capacidade política da União ora se manifesta em nome próprio, ora em nome da Federação.⁵⁷¹

Não se pode negar, contudo, que o rol de competências atribuídas à União (arts. 21 e 22)⁵⁷²⁻⁵⁷³ foi bem mais extenso do que as atribuídas aos entes subnacionais, de forma a tornar insignificante a participação destes na atual Federação brasileira. Para Celso Ribeiro Bastos, “há, portanto, uma verdade inquestionável: a regra de ouro da nossa Federação tornou-se a de que a União cumpre um papel hegemônico na atividade legislativa em todos os níveis. Destarte, trata-se de mudança substancial de critério em face da lei maior precedente”.⁵⁷⁴

Para Regis Fernandes de Oliveira, a todo instante o Estado federal brasileiro mutila os Estados-membros, principalmente por meio da legislação complementar, restando pouca liberdade para que estes fixem seus caminhos, estabeleçam suas metas e diretrizes. Resume o

⁵⁶⁶ “Art. 33. A lei disporá sobre a organização administrativa e judiciária dos Territórios. § 1º - Os Territórios poderão ser divididos em Municípios, aos quais se aplicará, no que couber, o disposto no Capítulo IV deste Título”.

⁵⁶⁷ “Art. 14. Os Territórios Federais de Roraima e do Amapá são transformados em Estados Federados, mantidos seus atuais limites geográficos”.

⁵⁶⁸ “Art. 15. Fica extinto o Território Federal de Fernando de Noronha, sendo sua área reincorporada ao Estado de Pernambuco”.

⁵⁶⁹ “Art. 18. [...] § 2º - Os Territórios Federais integram a União, e sua criação, transformação em Estado ou reintegração ao Estado de origem serão reguladas em lei complementar”.

⁵⁷⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 251. Para o autor, “[...] prevalece a doutrina segundo a qual soberano é o Estado total, é a República Federativa do Brasil, que expressa sua soberania na ordem internacional através dos órgãos da União”.

⁵⁷¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 260.

⁵⁷² “Art. 21. Compete à União: I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais; [...]”.

⁵⁷³ “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho; [...]”.

⁵⁷⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 259.

autor: “Em verdade, parece-nos que não temos um Estado federal, em sua essência, pois este se constituiria no exercício de poderes intangíveis. Temos um Estado unitário descentralizado”.⁵⁷⁵

Em linhas gerais, a Carta Cidadã restaurou o federalismo cooperativo e conferiu maior autonomia aos entes subnacionais, numa clara tentativa de buscar um reequilíbrio da Federação. Entretanto, não se pode negar, como explica Celso Ribeiro Bastos, que

O Estado brasileiro na nova Constituição ganha níveis de centralização superiores à maioria dos Estados que se consideram unitários e que, pela via de uma descentralização por regiões ou por províncias, consegue um nível de transferência das competências tanto legislativas quanto de execução muito superior àquele alcançado pelo Estado brasileiro.⁵⁷⁶

Note-se que das idas e vindas do transcorrer histórico-constitucional da Federação brasileira, houve nitidamente um predomínio da União em face dos demais entes integrantes da Federação. O constituinte de 1988, embora tenha aprovado uma Constituição descentralizadora, ainda assim fortaleceu a competência da União em detrimento dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

Pode-se assegurar, enfim, que as inúmeras alterações do pacto federativo⁵⁷⁷ deixaram a autonomia legislativa dos entes subnacionais cada vez mais esvaziada. Resta saber, então, se pelo menos no âmbito jurídico-financeiro foram criados mecanismos equânimes de redistribuição de rendas entre os entes da Federação.

5.2 Federalismo fiscal brasileiro

A previsão constitucional de recursos financeiros é a pedra de toque de uma Federação, pois é a medida de autonomia dos entes federados.⁵⁷⁸ Como salienta Celso de Barros Correia Neto, “sem rendas próprias e suficientes para manter-se e concretizar seus encargos, toda outorga de competência se converte numa promessa vazia”.⁵⁷⁹ Quer dizer, o aspecto fiscal é, sem dúvida, uma das mais importantes facetas do federalismo.

⁵⁷⁵ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: RT, 2007, p. 31.

⁵⁷⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 258.

⁵⁷⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: RT, 2007, p. 31. Para o autor, o pacto federativo “[...] é a forma pela qual se forma e se organiza o Estado Federal. Diz respeito à distribuição de competências entre a União, Estados-membros e Municípios”.

⁵⁷⁸ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 58.

⁵⁷⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros. Repartição de receitas tributárias e transferências intergovernamentais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo (Coord.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 202.

Segundo José Maurício Conti, o federalismo fiscal consiste na maneira pela qual as esferas de governo se relacionam do ponto de vista financeiro. Para o autor, o estudo do tema “[...] engloba a análise da maneira pela qual está organizado o Estado, qual é o tipo de federação adotado, qual é o grau de autonomia dos seus membros, as incumbências que lhes são atribuídas e, fundamentalmente, a forma pela qual serão financiadas”.⁵⁸⁰

Percebe-se, então, que o federalismo fiscal é a forma pela qual as receitas e os encargos públicos são distribuídos entre os entes federativos, para que estes possam cumprir satisfatoriamente suas finalidades constitucionais e legais. Se há desarmonia nessa distribuição, possivelmente haverá desigualdades e conflitos entre os entes da Federação. Sendo assim, conhecer o sistema constitucional de discriminação de rendas é premissa indispensável para compreender as razões do conflito fiscal no âmbito do ICMS.

5.2.1 Discriminação de rendas

A discriminação de rendas é um ponto crucial na organização do Estado federal, pois ela assegura a independência financeira e garante a real autonomia dos entes federativos. Além disso, a distribuição de receitas tem por finalidade equalizar os níveis de desenvolvimento e de distribuição de riqueza entre o ente central e os entes subnacionais.

Essa partilha, contudo, não segue um modelo único, que possa ser considerado o mais correto ou mais eficiente para todas as Federações. Cada Estado, em verdade, deverá fazê-lo de acordo com o seu nível de descentralização, cabendo às suas estruturas determinar a sistemática mais adequada às características e aos fins do ente estatal.⁵⁸¹

Antônio Roberto Sampaio Dória, nesse contexto, à luz do sistema constitucional anterior, já afirmava que a discriminação de rendas se decompõe, numa primeira grande divisão, em discriminação pela fonte e discriminação pelo produto. Segundo o mesmo autor:

Da primeira, diz-se ser originária porque toda legislação material [...] provém do órgão que efetua a arrecadação e se apropria do resultado, dentro dos parâmetros traçadas pela constituição. A última se pode qualificar como derivada, porquanto a entidade beneficiada não recebe poder tributário direto, mas sim o produto de seu exercício atribuído à competência alheia. Aquela, naturalmente, confere *grau maior* de

⁵⁸⁰ CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, pp. 24-25.

⁵⁸¹ CARVALHO, José Augusto Moreira de. Federalismo e descentralização: características do federalismo fiscal brasileiro e seus problemas. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo (coord.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 59.

autonomia financeira do que esta, dependente como é de providências de outro poder.
[grifo do autor]⁵⁸²

Nesse sentido, pode-se assegurar que a discriminação de rendas consiste na partilha das fontes de receitas, atribuindo-se competência tributária a cada um dos entes federativos, e na partilha do produto das receitas arrecadadas, garantindo-se ao ente inferior a participação na receita do ente superior.

5.2.1.1 Repartição das fontes de receitas

Se a Constituição federal distribui competências político-administrativas para todos os entes federativos, deve também distribuir os recursos financeiros necessários ao cumprimento de suas finalidades.⁵⁸³ A repartição das fontes de receitas, decerto, diz respeito à atribuição constitucional de competência tributária; isso significa, nos termos de Paulo de Barros Carvalho, “[...] uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.⁵⁸⁴

O legislador constituinte de 1988, nesse contexto, claramente optou por um sistema rígido⁵⁸⁵ de repartição de competência tributária entre os entes da Federação, atribuindo a cada um deles fontes próprias de recursos (tributos). Tecnicamente, segundo Celso de Barros Correia Neto, a discriminação de rendas por meio da atribuição de competência tributária é:

[...] uma regra que indica *quem* pode tributar, *o que* pode ser tributado e *como* se pode fazê-lo. A primeira diz respeito aos entes que serão competentes para instituir tributos. A segunda, ao campo da incidência tributária que é concedido a cada ente político. A terceira se refere às espécies tributárias incidentes (p. ex., taxas, impostos e contribuições), isto é, o modo de instituição de exações.⁵⁸⁶ [grifos do autor]

No sistema tributário criado pela Constituição de 1988, todos os entes federativos são competentes para instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria (art. 145, I, II, III). A União, além dessas espécies, poderá instituir: a) empréstimos compulsórios, mediante lei

⁵⁸² DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, pp. 19-20.

⁵⁸³ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: RT, 2007, p. 33.

⁵⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 218.

⁵⁸⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 720. Segundo o autor, “a Constituição adotou, como nas anteriores, uma discriminação exaustiva, integral e completa. Contemplou, rígida e taxativamente, as quatro entidades da Federação: União, Estados, Distrito Federal e Municípios”.

⁵⁸⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros. Repartição de receitas tributárias e transferências intergovernamentais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo (coord.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 203.

complementar, para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou na sua iminência (art. 148, I), e para financiar investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (art. 148, II); b) contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (art. 149). Os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal, por sua vez, poderão instituir contribuições que se destinem a custear regimes próprios de previdência (art. 149, §1º). Os Municípios e o Distrito Federal poderão, ainda, instituir contribuição na forma das respectivas leis, para custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A).

No que concerne aos impostos, todos os entes federativos têm competência para instituí-los. Convém aduzir, no entanto, que o legislador constituinte indicou, nominalmente, a cada uma das pessoas políticas os impostos de sua competência. Trata-se, nesse sentido, de atribuição de competência privativa, cuja função é evitar a bitributação vertical, ou seja, impedir que diferentes entes federativos tributem a mesma materialidade.

Os Municípios, de acordo com o Texto Maior, poderão instituir imposto sobre: a) a propriedade predial e territorial urbana — IPTU (art. 156, I); b) a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição — ITBI (art. 156, II); c) serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar — ISS (art. 156, III).

Os Estados-membros e o Distrito Federal, por sua vez, poderão instituir o imposto sobre: a) transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos — ITCMD (art. 155, I), b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação — ICMS (art. 155, II), e c) propriedade de veículos automotores — IPVA (art. 155, III). Ressalte-se, porém, que ao Distrito Federal cabem ainda os impostos de competência municipal (art. 32, §1º).

Compete à União, por outro lado, instituir os impostos sobre: a) importação de produtos estrangeiros — II (art. 153, I); b) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados — IE (art. 153, II); c) renda e proventos de qualquer natureza — IR (art. 153, III); d) produtos industrializados — IPI (art. 153, IV); e) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários — IOF (art. 153, V); f) propriedade territorial rural — ITR (art. 153, VI); e g) grandes fortunas, nos termos de lei complementar — IGF (art. 153, VII). Além dos impostos citados, a Constituição faculta à União instituir: a) mediante lei complementar, impostos residuais que sejam não cumulativos e tenham fatos geradores ou base

de cálculo diferentes dos já discriminados na Constituição (art. 154, I); b) impostos extraordinários, na iminência ou no caso de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação (art. 154, II).

Da análise do texto constitucional, assim, percebe-se claramente a concentração da maioria dos impostos no âmbito da União. Segundo Miguel Delgado Gutierrez, embora a Constituição de 1988 tenha outorgado maior autonomia financeira aos Estados-membros e Municípios, ainda existe um caráter centralizador da União; este já estava presente nas Constituições anteriores, não só em relação à arrecadação, mas também no que diz respeito ao comando do sistema tributário nacional, que implica, sem dúvida, a redução da autonomia política dos entes subnacionais.⁵⁸⁷

Os desequilíbrios na repartição de recursos públicos na Federação, segundo Fernando Rezende, “[...] têm raízes profundas, que remontam a distorções que foram se acumulando durante o longo período de transição do regime militar para a democracia e que se agravaram em virtude das decisões adotadas na Constituição de 1988 e desdobramentos posteriores”.⁵⁸⁸

Estudos financeiros demonstram, nesse contexto, que o Governo federal conseguiu, já em 1994, reverter a estrutura tributária descentralizada implementada pela Constituição de 1988. Com a estratégia de explorar mais os tributos não compartilhados com Estados-membros e Municípios, utilizando-se das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, por exemplo, a União aumentou sua fatia do “bolo tributário”, retomando a situação financeira que detinha antes da efetivação das mudanças constitucionais.⁵⁸⁹

A exploração das contribuições pela União gera, também, competição com os demais entes federativos (competição vertical), e acarreta efeitos prejudiciais para a economia nacional, uma vez que a sobreposição de incidências tributárias sobre bases comuns aumenta a complexidade dos instrumentos normativos e eleva os custos dos contribuintes.⁵⁹⁰

Ademais, a União tem adotado políticas extrafiscais para o setor produtivo, utilizando-se, contudo, de imposto cuja receita é compartilhada com os demais entes federativos, como é o caso das isenções do IPI concedidas recentemente ao setor automobilístico, por exemplo.

⁵⁸⁷ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Mauricio (org.). **Federalismo fiscal**. Baueri: Manole, 2004, p. 64.

⁵⁸⁸ SILVA, Fernando Antônio Rezende da. **A reforma tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009, p. 17.

⁵⁸⁹ SILVA, Fernando Antônio Rezende da; OLIVEIRA, Fabrício Oliveira; ARAUJO, Erika. **O dilema fiscal: remendar ou reformar?** Rio de Janeiro: FGV, 2007, p. 97.

⁵⁹⁰ SILVA, Fernando Antônio Rezende da; OLIVEIRA, Fabrício Oliveira; ARAUJO, Erika. **O dilema fiscal: remendar ou reformar?** Rio de Janeiro: FGV, 2007, p. 63.

Esses incentivos fiscais, de fato, reduzem indiretamente as receitas dos Estados e dos Municípios. Afora isso, como lembra Fernando Rezende, ocorreu uma expansão da adoção de regimes simplificados para pequenas e médias empresas, Simples Nacional, sistemática de recolhimento de tributos que diminuiu ainda mais a arrecadação dos Estados-membros e do Distrito Federal.⁵⁹¹

Assim, verifica-se que no plano da discriminação de rendas pelas fontes, apesar do caráter descentralizador da Constituição federal de 1988, ainda persiste a centralização das receitas no âmbito da União. Por sua vez, as receitas dos Estados e do Distrito Federal, principalmente,⁵⁹² vêm sendo reduzidas sistematicamente, de forma a interferir na autonomia destes entes, situação que os deixa numa posição de submissão financeira em face da União.

5.2.1.2 Repartição do produto da arrecadação

O segundo aspecto da discriminação de rendas é a repartição de receitas pelo produto da arrecadação. Trata-se de estratégia normativa que busca distribuir as receitas arrecadadas por um ente a outros entes da Federação. No texto constitucional de 1988, as regras e os mecanismos necessários à fiel execução dessa modalidade de partilha foram fixados nos arts. 157 a 162, garantindo aos entes subnacionais a participação direta e a participação indireta por meio de fundos financeiros constitucionais.

Segundo Regis Fernandes e Estevão Horvath, a discriminação de rendas pelo produto é o meio pelo qual se busca dividir o “bolo tributário” de forma equilibrada entre os diversos entes da federação, distribuindo os percentuais atribuídos a cada um deles, fixando os critérios para distribuição e a forma de calcular esses valores.⁵⁹³ A divisão pelo produto, em verdade, compensa a desvantagem do sistema de atribuição de competências tributárias, já que este apresenta desequilíbrios na redistribuição de recursos nos casos em que falta substrato

⁵⁹¹ SILVA, Fernando Antônio Rezende da. **A reforma tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009, p. 152.

⁵⁹² SILVA, Fernando Antônio Rezende da. **A reforma tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009, pp. 18-19. Para o autor, “num contexto de baixo dinamismo econômico, o aprofundamento do ajuste fiscal, promovido mediante o acelerado crescimento de tributos federais não partilhados com estados e municípios, contribuiu para aumentar a parcela captada pela União alterando significativamente a repartição vertical de recursos contemplados na Constituição de 1988, em prejuízo, principalmente, da parcela atribuída aos estados, uma vez que os municípios conseguiram não apenas manter os ganhos iniciais, como também ampliar seu quinhão nos períodos subsequentes”.

⁵⁹³ OLIVEIRA, Regis Fernandes; HORVATH, Estevão. **Manual de direito financeiro**. São Paulo: RT, 1990, p. 51.

econômico para tributação nas regiões mais pobres.⁵⁹⁴ Por outro lado, como salienta Celso de Barros Correia Neto, esse esquema possibilita “[...] menor previsibilidade e segurança orçamentária, uma vez que, em alguma medida, sempre se depende de providências alheias, sejam elas no plano administrativo ou legislativo”.⁵⁹⁵

A discriminação de rendas pelo produto, efetivamente, dá-se na forma de transferências intergovernamentais,⁵⁹⁶ que são classificadas, segundo José Maurício Conti, em transferências: a) obrigatórias, que ocorrem por ocasião do recebimento dos recursos e não dependem de decisão das autoridades, ou voluntárias, conforme as circunstâncias e a decisão da autoridade; b) diretas, sem intermediação, ou indiretas, por meio de fundos de participação; c) vinculadas ou não vinculadas, conforme a obrigatoriedade de o ente beneficiado aplicar ou não o recurso a um fim específico; d) entre unidades de grau diverso (cooperação vertical) ou entre unidades de mesmo grau (cooperação horizontal).⁵⁹⁷

De acordo com a Carta de 1988, são transferências obrigatórias, diretas e não vinculadas da União para os Estados-membros e Distrito Federal: a) 100% (cem por cento) do IR, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelos Estados-membros e Distrito Federal, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem (art. 157, I); b) 20% (vinte por cento) do produto da arrecadação do imposto extraordinário que a União vier a instituir (art. 157, II).

Além destas, também são transferências obrigatórias, diretas e não vinculadas da União e dos Estados-membros para os Municípios: a) 100% (cem por cento) do IR, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelos Municípios, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem (art. 158, I); b) 50% (cinquenta por cento) do ITR, relativamente aos imóveis situados nos Municípios, ou 100% (cem por cento), na hipótese de estes fazerem a opção, na forma da lei, pela fiscalização e cobrança desse imposto (art. 158, II); c) 50%

⁵⁹⁴ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 61.

⁵⁹⁵ CORREIA NETO, Celso de Barros. Repartição de receitas tributárias e transferências intergovernamentais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo (coord.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 206.

⁵⁹⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros. Repartição de receitas tributárias e transferências intergovernamentais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo (coord.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, pp. 209-211. O autor faz importante ressalva acerca do uso inadequado da expressão transferências governamentais: “a rigor, as transferências constitucionais obrigatórias não são transferências. Não são porque ‘transferir’ implica transmissão de propriedade, e, no caso das participações, os recursos entregues já são de quem os recebe. Não há mudança de titularidade”. As transferências governamentais, segundo o autor, “[...] atuam num segundo momento, redistribuindo receitas de um ente para outro a fim de custear determinados serviços ou atividades”.

⁵⁹⁷ CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, pp. 39-40.

(cinquenta por cento) do IPVA referente aos veículos automotores licenciados nos Municípios (art. 158, III); d) 25% (vinte e cinco por cento) do ICMS, conforme os seguintes critérios: d.1) $\frac{3}{4}$ (três quartos), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas nos Municípios; d.2) até $\frac{1}{4}$ (um quarto), conforme dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal (art. 158, IV, parágrafo único, I e II).

Note-se que, apesar da rigidez das regras prescritas no art. 158, há no inciso II do seu parágrafo único certa margem de discricionariedade para o legislador estadual (ou federal) criar critérios diversificados ao repasse dos 6,25% ($\frac{1}{4}$ de 25%) do ICMS para os Municípios. Nesse dispositivo, como frisa Celso de Barros Correia Neto, há “[...] um espaço aberto para a implantação de políticas públicas de indução de comportamentos por parte do Estado em relação à Administração municipal”.⁵⁹⁸

Quer dizer, para repartir a parcela do ICMS disponível, o Estado-membro pode se utilizar da extrafiscalidade no âmbito do direito financeiro, criando critérios legais que levem em conta fins constitucionais a serem perseguidos pelos Municípios, como, por exemplo, a proteção do meio ambiente,⁵⁹⁹ a melhoria da segurança pública,⁶⁰⁰ da educação, da cultura etc. Enfim, ao serem induzidos pela política extrafiscal, os Municípios acabam investindo em áreas sociais e econômicas que normalmente não o fariam.

Na participação indireta, o produto das receitas arrecadadas é transferido aos entes subnacionais por meio de fundos financeiros, que são, nos termos de José Maurício Conti, “[...] um conjunto de recursos utilizados como instrumento de distribuição de riqueza, cujas fontes de receita lhe são destinadas para uma finalidade determinada ou para serem redistribuídas segundo critérios pré-estabelecidos”.⁶⁰¹

⁵⁹⁸ CORREIA NETO, Celso de Barros. Repartição de receitas tributárias e transferências intergovernamentais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo (coord.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 207.

⁵⁹⁹ TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômico e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 197. A autora cita exemplos dos Estados do Paraná, Rondônia, São Paulo e Minas Gerais, que adotam critérios ecológicos para o repasse do ICMS aos Municípios.

⁶⁰⁰ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. Função social dos tributos: ICMS e segurança pública. **Revista Interesse Público**. Belo Horizonte: Forum, ano 12, v. 60, p. 209-216, mar./abr. 2010, pp. 215-2016. Neste artigo, o autor trata da Lei n. 7.011, de 27 de dezembro de 2008, do Estado de Alagoas, que utiliza o critério da segurança pública para destinar 5% (cinco por cento) do ICMS aos municípios. Segundo o autor, “a proposta do ICMS segurança representa uma forma de utilização da receita de tributo com função social, plenamente viável, e que representa um esforço do Estado na destinação de recursos para a segurança pública com o fim de assegurar meios para a proteção da incolumidade das pessoas e de seus patrimônios”. [grifo do autor]

⁶⁰¹ CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, pp. 75-76

Os fundos financeiros encontram previsão na própria Constituição, mas também podem ser instituídos por meio de lei. É o que prescreve o inciso II do § 9º do art. 165 da CF/88, segundo o qual cabe à lei complementar “[...] estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos”.

A Constituição federal de 1988 prevê diferentes modalidades de fundos. A União, por exemplo, após excluir a parcela da arrecadação do IR pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos dos arts. 157, I, e 158, I (participação direta no IR), entregará 48% (quarenta e oito por cento) do produto da arrecadação do IR e IPI da seguinte forma: a) 21,5% (vinte e um inteiros e cinco décimos por cento) ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal — FPE (art. 159, I, “a”); b) 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios — FPM (art. 159, I, “b”); c) 3% (três por cento) para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (FNO, FNE e FCO), através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer (art. 159, I, “c”); e d) 1% (um por cento) ao FPM, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano (art. 159, I, “d”).

A União entregará ainda 10% (dez por cento) do produto da arrecadação do IPI aos Estados-membros e Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados — FE (art. 159, II); assim como 29% (vinte e nove por cento) da contribuição de intervenção no domínio econômico - CIDE para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei (art. 177, § 4º). Em ambos os casos, os recursos são transferidos inicialmente ao FPE, para que, em seguida, cada Estado-membro possa entregar 25% (vinte e cinco por cento) do total recebido aos seus Municípios (art. 159, §§ 3º e 4º).

Destaque-se que o FPE e o FPM são fundos constitucionais obrigatórios, cujas transferências são automáticas e a destinação de recursos é desvinculada. Os FNO, FNE e FCO, por seu turno, têm suas receitas transferidas automaticamente pela União, mas o repasse para entes destinatários é vinculado a exigências e finalidades específicas. A esse respeito, a Lei nº 7.827, de 27 de setembro de 1989,⁶⁰² que regulamentou o art. 159, inciso I, “c”, da CF/88, no seu art. 2 estabelece que:

⁶⁰² BRASIL, Presidência da República. Lei nº 7.827, de 27 de setembro de 1989. Regulamenta o art. 159, inciso I, alínea c, da Constituição Federal, institui o Fundo Constitucional de Financiamento do Norte - FNO, o Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste - FNE e o Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste

Os Fundos Constitucionais de Financiamento do Norte, Nordeste e Centro-Oeste têm por objetivo contribuir para o desenvolvimento econômico e social das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através das instituições financeiras federais de caráter regional, mediante a execução de programas de financiamento aos setores produtivos, em consonância com os respectivos planos regionais de desenvolvimento.

Além dos fundos de participação mencionados, há ainda o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação — FUNDEB,⁶⁰³ o Fundo Nacional de Saúde — FNS,⁶⁰⁴ o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza — FECOEP,⁶⁰⁵ entre outros.

Vê-se claramente que, apesar de a Constituição federal de 1988 promover uma descentralização financeira por meio das transferências intergovernamentais, tanto pela participação direta quanto pela participação indireta, ainda assim persistem desequilíbrios graves no modelo de federalismo fiscal adotado no Brasil. Os coeficientes de participação dos Estados-membros no FPE, por exemplo, criados pela Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989 (no Anexo Único), somente foram alterados recentemente, com a aprovação da Lei Complementar nº 143, de 17 de julho de 2013. Mesmo assim, a correção desses coeficientes, pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo — IPCA, só passou a ser aplicada a partir de 1º de janeiro de 2016.⁶⁰⁶ Além disso, cabe ressaltar, como lembra Flávio

- FCO, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7827.htm>. Acesso em: 31 jan. 2015.

⁶⁰³ ADCT da CF/88: “Art. 60. Até o 14º (décimo quarto) ano a partir da promulgação desta Emenda Constitucional, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão parte dos recursos a que se refere o caput do art. 212 da Constituição Federal à manutenção e desenvolvimento da educação básica e à remuneração condigna dos trabalhadores da educação, respeitadas as seguintes disposições: I - a distribuição dos recursos e de responsabilidades entre o Distrito Federal, os Estados e seus Municípios é assegurada mediante a criação, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, de um Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, de natureza contábil; [...]”.

⁶⁰⁴ CF/88. “Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes: I - descentralização, com direção única em cada esfera de governo; II - atendimento integral, com prioridade para as atividades preventivas, sem prejuízo dos serviços assistenciais; III - participação da comunidade. § 1º. O sistema único de saúde será financiado, nos termos do art. 195, com recursos do orçamento da seguridade social, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de outras fontes. [...]”.

⁶⁰⁵ ADCT da CF/88: “Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil. § 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição. § 2º Para o financiamento dos Fundos Municipais, poderá ser criado adicional de até meio ponto percentual na alíquota do Imposto sobre serviços ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre serviços supérfluos. Art. 83. Lei federal definirá os produtos e serviços supérfluos a que se referem os arts. 80, II, e 82, § 2º”.

⁶⁰⁶ “Art. 2º Os recursos do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), observado o disposto no art. 4º, serão entregues da seguinte forma: I - os coeficientes individuais de participação dos Estados e do

Rubinstein, que a LC nº 62/89 “[...] não estabeleceu de forma clara os critérios para a determinação desses coeficientes individuais, fixando-os diretamente para aplicação aos exercícios sociais de 1990 e 1991”.⁶⁰⁷

Os desequilíbrios federativos são explicados ainda pela diversidade de fontes que compõem os orçamentos subnacionais, assim como pela sobreposição de diferentes critérios utilizados para efetuar as transferências intergovernamentais. Com efeito, a depender da origem dos recursos, os repasses entre os entes federativos variam em razão da população, da renda *per capita*, da base econômica, da localização da rede de prestação de serviços de saúde, da participação nas exportações, da concentração de matrículas no ensino básico etc. Os Estados-membros com renda *per capita* baixa, como é o caso da maioria na região Norte, por exemplo, beneficiam-se das transferências do FPE. Por outro lado, as transferências ao Sistema Único de Saúde são direcionadas em maior concentração para os Estados-membros mais ricos e mais populosos.⁶⁰⁸

Os critérios utilizados para repartir o produto da arrecadação, assim, mostram-se inadequados para avaliar as reais capacidades e necessidades de cada ente subnacional. Ademais, tem-se observado que as transferências promovidas pelos fundos de participação desencorajam a busca de receitas tributárias próprias pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, e refletem negativamente na responsabilidade fiscal e no aumento da ineficiência destes entes.⁶⁰⁹

Outra questão importante, segundo Fernando Rezende, diz respeito aos “sucessivos remendos e a edição de novas modalidades de repasses de recursos do governo federal para estados e de ambos para os municípios desfiguram o sistema que foi construído na reforma de 1967”. E conclui o autor: “Em decorrência da multiplicidade de transferências e de lógicas

Distrito Federal no FPE a serem aplicados até 31 de dezembro de 2015 são os constantes do Anexo Único desta Lei Complementar; II - a partir de 1º de janeiro de 2016, cada entidade beneficiária receberá valor igual ao que foi distribuído no correspondente decêndio do exercício de 2015, corrigido pela variação acumulada do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) ou outro que vier a substituí-lo e pelo percentual equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) da variação real do Produto Interno Bruto nacional do ano anterior ao ano considerado para base de cálculo; [...]”.

⁶⁰⁷ RUBINSTEIN, Flávio. Promoção da equalização fiscal no federalismo brasileiro: o papel dos fundos de participação. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo (coord.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 270.

⁶⁰⁸ SILVA, Fernando Antônio Rezende da. **A reforma tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009, p. 23.

⁶⁰⁹ RUBINSTEIN, Flávio. Promoção da equalização fiscal no federalismo brasileiro: o papel dos fundos de participação. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo (coord.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 279.

distintas aplicadas às regras que definem sua divisão, o resultado por elas gerado é aleatório e fonte de inúmeras distorções”.⁶¹⁰

Assim, observa-se que na esfera da discriminação de rendas pelo produto prevalece ainda a centralização das receitas na órbita do governo federal. Ao invés da coordenação da União e da cooperação entre os entes federativos, como previsto no texto constitucional de 1988, prevalece o desequilíbrio nas relações federativas, dando margem à existência de disputas fratricidas entre os entes da Federação.

5.3 Conclusão

O federalismo é um dos princípios cardeais do Estado moderno; é forma de organização do Estado, cuja finalidade central é ajustar os diversos regionalismos para manter a unidade nacional. Trata-se o Estado federal, no plano teórico, de sociedade de iguais, que reconhece as diferenças culturais, econômicas e sociais dos entes periféricos, para unificar interesses convergentes, mediante relações de coordenação e colaboração.

Algumas características do paradigma norte-americano ainda hoje persistem, embora cada Estado tenha organizado constitucionalmente sua estrutura de acordo com suas necessidades concretas. Nesse sentido, são características essenciais de uma Federação: a existência de uma Constituição rígida; a participação de todos os entes nas decisões da Federação; a repartição de competência entre os entes federativos; a existência de um órgão, normalmente judicial, para dirimir os conflitos federativos; a existência de um sistema bicameral; a autonomia de todos os entes; a possibilidade de intervenção federal em casos excepcionais; e a atribuição de competência tributária, discriminada ou não.

No transcorrer da evolução histórico-constitucional do federalismo brasileiro, observou-se que houve nitidamente o predomínio da União em face dos demais entes da Federação. Apesar de o legislador constituinte de 1988 ter aprovado uma Constituição descentralizadora, dando maior autonomia aos entes subnacionais, as modificações subsequentes fortaleceram o ente central em detrimento dos demais, pois foram atribuídas outras competências à União, fragilizando indiretamente a autonomia dos entes periféricos.

No federalismo fiscal brasileiro, portanto, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios estão cada vez mais subjugados às decisões do Poder central, já que este detém grande parte da arrecadação tributária, passando a investir vertiginosamente em tributos cuja

⁶¹⁰ SILVA, Fernando Antônio Rezende da. **A reforma tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009, p. 65.

arrecadação não é compartilhada com os entes subnacionais; ademais, deixou de incrementar os tributos cuja divisão da arrecadação é obrigatória, bem como utiliza critérios inadequados e desatualizados para repartir o produto da arrecadação entre os demais entes federativos.

Em suma, o modelo atual de federalismo fiscal brasileiro provoca desequilíbrios nas relações federativas; um dos mais relevantes é a competição acirrada e deletéria entre os entes da Federação, na busca de desenvolvimento socioeconômico. Resta saber, a partir de agora, qual o papel do ICMS nesse contexto conflitivo.

6 GUERRA FISCAL DO ICMS, SOLUÇÕES E REFORMAS

O conflito fiscal entre os entes da Federação brasileira é uma das consequências da desvirtuação do pacto federativo. É fenômeno bastante amplo e complexo, que tem diversas causas e consequências. Este trabalho, porém, restringe-se à análise do aspecto jurídico-legislativo do fenômeno da guerra fiscal no âmbito do ICMS.

A competição, em verdade, é ínsita ao sistema federal, já que os entes federativos são diferentes e, vez por outra, seus interesses fiscais poderão colidir.⁶¹¹ Para Tercio Sampaio Ferraz Junior, no federalismo de cooperação, a concorrência entre os entes é instrumento de desenvolvimento. Entretanto, segundo o autor, essa concorrência não é “[...] predatória, que visa eliminar o concorrente, mas a concorrência de interdependência, em que aos concorrentes devem ser asseguradas as condições básicas para competir”.⁶¹² Além disso, por serem os entes federados dotados de competência tributária, é de se esperar que o tributo seja utilizado como ferramenta de competição, afinal, é também função da tributação fomentar o desenvolvimento socioeconômico-regional.

Assim, antes de defender ou de rechaçar qualquer política extrafiscal em uma Federação, deve-se partir do pressuposto de que toda competição ocorre dentro de um ambiente institucional que o regula.⁶¹³ Ou seja, se existem falhas institucionais de regulação e controle dessas políticas, provavelmente o fenômeno competitivo será mais negativo do que positivo para a Federação.

À luz dessa premissa, neste capítulo tem-se a intenção de investigar o fenômeno da guerra fiscal em matéria de ICMS, como o Supremo Tribunal Federal tem se posicionado em relação ao problema, quais as soluções encontradas pelos Estados e pelo DF para resolver suas dificuldades financeiras, e, por fim, quais as propostas legislativas mais relevantes para resolver ou amenizar o conflito.

6.1 A guerra fiscal

“Guerra fiscal” é acepção construída pelos tribunais, imprensa e literatura especializada; metaforicamente, representa o esforço competitivo entre as pessoas políticas na busca de

⁶¹¹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: RT, 2007, p. 36.

⁶¹² FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Direito constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, 2007, p. 451.

⁶¹³ CASTILHO, Fabio Roberto Corrêa. **Alterações constitucionais do ICMS, guerra fiscal, competição tributária e melhoria do ambiente de negócios no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 32-33.

investimentos privados para seus territórios.⁶¹⁴ Segundo Paulo de Barros Carvalho, “a expressão assume indisfarçáveis conotações políticas, mas reflete, também, no campo de sua amplitude semântica, um plexo de relações jurídicas não conciliadas segundo os princípios da harmonia que o constituinte de 1988 previu”.⁶¹⁵

Com efeito, a guerra fiscal é uma situação de conflito, cuja arma mais importante é o exercício da competência exonerativa. Nessa competição fiscal, os entes subnacionais, na tentativa de atrair novos investimentos ou de fortalecer os que já existem em seus territórios, buscam nos incentivos fiscais, especialmente nas isenções, nas reduções tributárias, nas remissões e anistias, uma forma de incrementar sua arrecadação e desenvolver, isoladamente, a economia local.

Ao optarem pela criação desordenada de renúncias de receitas, entretanto, os entes periféricos acabam promovendo a fragmentação dos interesses da Federação. Na verdade, a competição predatória acaba indo de encontro à própria lógica do federalismo cooperativo, pois este modelo de Estado federal, segundo Fernando Facury Scaff, “[...] deve ter como escopo o desenvolvimento conjunto das unidades federadas, de modo que todos tenham iguais condições de participar das oportunidades apresentadas no jogo econômico e de poder [...]”.⁶¹⁶

Outra questão que fomenta a guerra fiscal é o histórico abismo social e econômico entre as regiões brasileiras, situação que acaba enfraquecendo o federalismo, pois leva os Estados menos favorecidos a atrair, por meio dos incentivos fiscais, investimentos da iniciativa privada.⁶¹⁷ Fator que também promove a competição exacerbada é a omissão do Poder Central para implantar uma política nacional de desenvolvimento regional, de forma planejada, estruturada e bem articulada com os demais entes da Federação.⁶¹⁸ Afora isso, o conflito

⁶¹⁴ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via ICMS: controle dos incentivos fiscais e os casos “FUNDAP” e “Comunicado CAT nº 36/2004”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 67.

⁶¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal**: reflexos sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012, p. 21.

⁶¹⁶ SCAFF, Fernando Facury. Guerra fiscal e súmula vinculante: entre o formalismo e o realismo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 18. São Paulo: Dialética, 2014, p. 93.

⁶¹⁷ MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Guerra fiscal, desigualdades regionais e federalismo fiscal brasileiro. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo (coord.). **Federalismo fiscal**: questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 335.

⁶¹⁸ BERCOVICI, Gilberto. **Dilemas do estado federal brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2004, pp. 95-96.

acontece também pela ausência de coordenação e de composição dos interesses por parte do governo central (União).⁶¹⁹

Para Sérgio Prado e Carlos Eduardo Cavalcanti, a guerra fiscal é

[...] um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas de governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais para evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos.⁶²⁰

A competição fiscal é algo inerente à Federação, que está associada à autonomia de cada entidade federativa. A guerra fiscal, contudo, é uma competição exacerbada, fratricida,⁶²¹ que ocorre quando políticas extrafiscais são criadas de forma desordenada e sem cooperação, repercutindo negativamente na economia nacional e causando desequilíbrios federativos, sobretudo pela falta ou insuficiência de regulação e controle efetivo das instituições jurídico-políticas.

É bem verdade que a guerra fiscal não é um problema recente no federalismo brasileiro. Segundo Gilberto Bercovici, “durante a República Velha [1889 a 1930], dominada pela ideologia liberal de intervenção mínima na ordem econômica e social e pelo federalismo dualista, a guerra fiscal foi um fato corriqueiro, por meio da cobrança de impostos interestaduais [...]”.⁶²² Isso ocorreu, principalmente, por ser um período marcado pela descentralização e ampla autonomia dos Estados-membros.⁶²³

Durante o regime militar, de fato, a guerra fiscal ficou sob total controle do governo central, já que a este competia decidir sobre a política industrial e o desenvolvimento econômico do país. Esse período foi marcado, de fato, pela extrema centralização financeira e política, deixando os entes periféricos totalmente subjugados às decisões da União.⁶²⁴

⁶¹⁹ CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004, p. 204.

⁶²⁰ PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap, 2000, p. 11.

⁶²¹ SCAFF, Fernando Facury. Guerra fiscal e súmula vinculante: entre o formalismo e o realismo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 18. São Paulo: Dialética, 2014, p. 98. Segundo o autor, “[...] os governadores de Estado, bem como todo seu *staff político*, adentraram no jogo de *perde-perde* nas finanças públicas, que caracteriza a guerra fiscal e transforma o *federalismo cooperativo* acima descrito em um *federalismo fratricida*, onde um Estado quer conceder mais vantagens que seus vizinhos para atração e manutenção de investimentos privados”. [grifo do autor]

⁶²² BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, pp. 183-184.

⁶²³ CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004, p. 194.

⁶²⁴ CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004, p. 204.

A partir da década de 1980, em virtude da falta de políticas nacionais de desenvolvimento, a guerra fiscal entre os Estados-membros volta a se manifestar, agora não mais com a cobrança de impostos interestaduais, mas sim com a concessão de incentivos fiscais estaduais, principalmente por meio do ICMS, principal fonte de receitas dos Estados-membros.⁶²⁵

6.2 A guerra fiscal no âmbito do ICMS

Em meados da década de 1990, com a aprovação da Lei Kandir (LC nº 87/96), os Estados mais pobres, principalmente os agroexportadores, viram cessar a arrecadação do ICMS-Exportação, uma de suas mais importantes fontes de receitas próprias da época. O ressarcimento intergovernamental, por sua vez, estipulado pela Lei Kandir para compensar essa perda de receitas, não funcionou a contento, razão por que alguns Estados, diante da necessidade de honrar seus compromissos, passaram a adotar uma política agressiva de renúncias no âmbito do ICMS.⁶²⁶

Seguramente, de acordo com Fernando Facury Scaff, “[...] foi no período entre 1996 e 2002, quando vigorou a sistemática de ‘seguro garantia’ estabelecido pela União em prol dos Estados-membros que haviam ‘perdido’ receita em face da desoneração das exportações, que penso ter sido incrementada a guerra fiscal [...]”.⁶²⁷

Nesse novo cenário, o ICMS se torna o melhor instrumento de atração de investimentos para os Estados-membros (e para o DF), embora a guerra fiscal não se limite a utilizar esse gravame como mecanismo de indução socioeconômica. Segundo Klaus Eduardo Rodrigues Marques, o IPVA, por exemplo, também tem sido empregado para atrair registros de veículos aos seus territórios, tanto por meio de concessão de alíquotas reduzidas como mediante isenções.⁶²⁸

Quanto aos efeitos da guerra fiscal do ICMS, é preciso dizer que se trata de problema que extrapola o âmbito do direito e invade o campo da economia. De acordo Tercio Sampaio

⁶²⁵ BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 185.

⁶²⁶ SCAFF, Fernando Facury. Guerra fiscal e súmula vinculante: entre o formalismo e o realismo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 18. São Paulo: Dialética, 2014, p. 96.

⁶²⁷ SCAFF, Fernando Facury. Responsabilidade tributária e a inconstitucionalidade da guerra fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 15. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 46-47.

⁶²⁸ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. MP Editora: São Paulo, 2010, p. 129.

Ferraz Junior, a concessão irregular de incentivos fiscais cria distorções na concorrência entre as empresas, visto que os concorrentes de outros Estados são forçados a suportar uma carga tributária maior do que seria desejável num ambiente de livre concorrência.⁶²⁹

Não se pode esquecer, todavia, que a concessão de alguns incentivos do ICMS traz efeitos macroeconômicos positivos para o Estado incentivador, como o aumento do consumo, do número de empregos e da renda interna. No entanto, há também incentivos que trazem visíveis prejuízos financeiros, tanto para o Estado-membro como para a Federação.

Como explica Guilherme Bueno de Camargo, em muitos casos, as empresas já estavam decididas a investir no país, mas em razão da possibilidade de serem beneficiadas por diferentes Estados e Municípios, elas passam a fazer diversas exigências e a negociar o incentivo como se estivessem num leilão, situação que favorece o capital privado em detrimento do interesse público.⁶³⁰ Nesse sentido também é o entendimento de Ricardo Varsano, ao asseverar que,

Considerando-se as empresas voltadas para o mercado interno, estimular a realocação de um empreendimento situado em outro estado é também, do ponto de vista nacional, desperdício de recursos. Troca-se bem público por lucro adicional, desnecessário para assegurar a existência do estabelecimento no país; ou, pior, admitindo-se que a localização original tenha sido corretamente escolhida, os recursos públicos renunciados são, em parte, consumidos pela ineficiência alocativa provocada por uma localização que não é a melhor.⁶³¹

Destaque-se ainda que, em virtude da competição predatória, as empresas acabam optando pelo Estado que oferecer maiores condições de infraestrutura para sua atividade econômica, já que os incentivos fiscais serão concedidos em qualquer hipótese. Ou seja, o efeito indutor da renúncia fiscal acaba sendo anulado.⁶³² Segundo Osvaldo Santos de Carvalho, a guerra fiscal traz também como consequência

[...] a retaliação de outros Estados, das mais diversas formas possíveis, seja glosando os créditos gravados de incentivo, lançando autos de infração e imposição de multas aos contribuintes, seja batendo às portas do Judiciário, almejando a retirada do ordenamento da medida que concedeu o benefício inconstitucional (introduzido por leis, decretos e até por meros atos administrativos).⁶³³

⁶²⁹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Direito constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, 2007, p. 455.

⁶³⁰ CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004, p. 207.

⁶³¹ VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Planejamento e políticas públicas**. IPEA, n. 15, jun., 1997, pp. 9-10. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>>. Acesso em: 2 jul. 2013.

⁶³² CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004, pp. 210-211.

⁶³³ CARVALHO, Osvaldo Santos de. “Guerra fiscal” no âmbito do ICMS. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (coord.). **ICMS: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 249.

O problema da guerra fiscal, assim, vai além da inobservância das regras prescritas no texto das leis e da Constituição. Em verdade, os incentivos fiscais do ICMS são concedidos de forma isolada, sem cooperação e sem coordenação da União. Esta, por sua vez, deixou de criar políticas nacionais de desenvolvimento regional, o que poderia minimizar as gritantes diferenças das regiões brasileiras.

O conflito exacerbado, além disso, traz consequências negativas para o mercado, como a distorção na concorrência, o desperdício de dinheiro público e o favorecimento de grupos privados, bem assim promove insegurança jurídica nas relações entre Fisco e contribuintes, proporcionando retaliações de outros Estados, a glosa de créditos, a aplicação de multas, a lavratura de autos de infração e o aumento das demandas judiciais.

Diante desse quadro, cabe averiguar como o Poder Judiciário, especialmente o STF, tem realizado o controle constitucional dos instrumentos normativos que concedem incentivos fiscais no âmbito do ICMS.

6.3 A posição do STF em relação à guerra fiscal

A Constituição, como explica José Afonso da Silva, “[...] se coloca no vértice do sistema jurídico do país, a que confere validade, e que todos os poderes estatais são legítimos na medida em que ela os reconheça e na proporção por ela distribuídos. É, enfim, a lei suprema do Estado [...]”.⁶³⁴ O texto constitucional, nesse contexto, tem a função de delimitar os contornos da elaboração de todo o ordenamento jurídico, bem assim é a condição de validade para todos os atos legislativos, administrativos e judiciais.

A Constituição também prevê a existência de um órgão superior de controle de constitucionalidade das leis e atos normativos produzidos no país. No ordenamento jurídico brasileiro, de acordo com o art. 102 da CF/88, o STF é o guardião precípua da Constituição, cabendo-lhe julgar e processar a ação direta de inconstitucionalidade — ADI, a ação declaratória de constitucionalidade — ADC, a ação direta de inconstitucionalidade por omissão — ADO e a arguição de descumprimento de preceito fundamental — ADPF.

O STF também é órgão judicial responsável pela composição dos litígios que envolvem os entes da Federação brasileira, nos termos do art. 102, I, “e”, da CF/88; assim, é de sua competência realizar o controle formal e material dos instrumentos normativos que concedem incentivos fiscais do ICMS.

⁶³⁴ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 45.

6.3.1 O controle de constitucionalidade via ADI

No contexto da guerra fiscal, os Estados e o DF têm concedido incentivos fiscais por meio de leis, decretos, instruções normativas, termos de acordos etc., sem aprovação anterior de convênio firmado no âmbito do Confaz. Ou seja, o procedimento formal comumente adotado pelos Estados para conceder incentivos do ICMS viola as normas constitucionais que tratam da matéria. É cabível, para tais casos, a propositura da ação direta de inconstitucionalidade — ADI,⁶³⁵ cujo objetivo é a invalidação de lei ou ato normativo federal ou estadual contrários à Constituição.

Segundo Osvaldo Santos Carvalho, os entes que se sentem prejudicados com a concessão de benefícios do ICMS à margem da lei têm recorrido ao Poder Judiciário, sobretudo por meio de ADI, geralmente cominada com pedido de liminar, na qual solicitam a imediata suspensão da eficácia do instrumento normativo. Contudo, segundo o autor, quando o STF concede a liminar, os Estados, rapidamente, revogam os incentivos e os concedem novamente com outra roupagem.⁶³⁶

Essa burla ao efetivo controle abstrato ocorre, mormente em razão da demora na prolação das decisões judiciais. Embora a Corte já tenha posicionamento firme no sentido de vedar os benefícios fiscais concedidos sem abrigo em convênios,⁶³⁷ suas decisões não são proferidas em tempo hábil, ficando em descompasso com o ritmo exigido para a resolução desse tipo de demanda.

No controle realizado por meio de ADI, tem-se observado que o STF deixa de dar seguimento ao processo por perda de objeto quando a norma local incentivadora perde sua vigência. Como afirma Daniel Monteiro Peixoto, a Corte, ao adotar formalidades estabelecidas no cerne das técnicas de controle de constitucionalidade, acaba não exercendo a contento seu papel institucional.⁶³⁸

⁶³⁵ A ADI está prevista no art. 102, I, a, do Texto Maior, e seu processo e julgamento são regidos atualmente pela Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. CF/88: “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: I - processar e julgar, originariamente: a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; [...]”.

⁶³⁶ CARVALHO, Osvaldo Santos de. “Guerra Fiscal” no âmbito do ICMS. In: CAMPILONGO, Paulo A. Fernandes (coord.). *ICMS: aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 247.

⁶³⁷ STF: ADI 2345/SC, Rel. Min. Cezar Peluso, Pleno, DJ 5.8.2011; ADI 2906/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, DJ 29.6.2011; ADI 1308/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 4.6.2004.

⁶³⁸ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via ICMS: controle dos incentivos fiscais e os casos “FUNDAP” e “Comunicado CAT nº 36/2004”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo

Para Celso Fernandes Campilongo, o comportamento evasivo do Poder Judiciário, ao empregar desculpas procedimentais, deixa de fora o desvelo da questão de fundo em certos casos difíceis. Segundo o autor, “[...] nulidades processuais, prescrições, vícios formais e a falta de regulamentação legal costumam funcionar como alívio e auxílio à obrigação de decidir”. E conclui o autor: “Usa-se o direito como desculpa para a não aplicação do direito”.⁶³⁹

Com efeito, como guardião da Constituição e, sobretudo, como órgão indispensável à manutenção e à existência da Federação brasileira, cabe ao STF, principalmente nas ações relativas à guerra fiscal, proferir decisões céleres⁶⁴⁰ e efetivas, excluindo do sistema do direito positivo os instrumentos normativos que criem incentivos fiscais que efetivamente desequilibrem as relações entre os entes federados.

Outra falha do controle abstrato diz respeito à descon sideração da finalidade mediata do benefício fiscal quando da declaração de inconstitucionalidade dos veículos introdutores de normas de incentivos do ICMS. Segundo Fabio Roberto Corrêa Castilho, não obstante as partes interessadas na ADI questionarem, por exemplo, a existência de afetação real da concorrência, como ocorreu no julgamento da Medida Cautelar na ADI 2157/BA, ou quando há efeitos danosos para a arrecadação do Estado incentivador, como consta na ADI 128/AL, ainda assim o STF conserva a linha de pensamento original, qual seja: a inconstitucionalidade decorre do mero descumprimento formal da exigência de convênio para instituição dos benefícios, pois o ICMS é um imposto de perfil nacional, cujas regras não podem ser alteradas unilateralmente pelos Estados.⁶⁴¹

Note-se, do exposto, que o entendimento do STF está atrelado unicamente à literalidade da regra prevista no art. 1º da LC nº 24/75,⁶⁴² preso ao suporte físico, ao plano de expressão, e não adentra no conteúdo dos enunciados normativos que concedem incentivos do ICMS.

Magalhães. **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007, pp. 76 -77.

⁶³⁹ CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 163.

⁶⁴⁰ SCAFF, Fernando Facury. Guerra fiscal e súmula vinculante: entre o formalismo e o realismo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 18. São Paulo: Dialética, 2014, p. 99. Para o autor, “o ritmo do STF e do Poder Judiciário não segue o da política e da economia – não havendo nenhuma novidade em afirmar isso”.

⁶⁴¹ CASTILHO, Fabio Roberto Corrêa. **Alterações constitucionais do ICMS, guerra fiscal, competição tributária e melhoria do ambiente de negócios no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, pp. 97-103.

⁶⁴² “Art. 1º - 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. Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica: I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III - à concessão de créditos presumidos; IV - à 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; V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data”.

Não obstante, como ensina Paulo de Barros Carvalho, é preciso compreender que

O contacto que o intérprete trava com o plano de expressão, lembramo-nos bem disso, é apenas o início do percurso gerativo de sentido, após o que deverá ele ingressar na dimensão dos conteúdos significativos dos enunciados, para, ulteriormente, articular significações, compondo as normas jurídicas, consideradas aqui como o mínimo formal indispensável para que a mensagem deôntica se apresente na sua integridade significativa.⁶⁴³

Nesse sentido, parece haver um grave equívoco no entendimento do STF a respeito da matéria. Efetivamente, os dispositivos da LC nº 24/75 devem ser interpretados de forma sistemática, à luz do texto constitucional de 1988. O sentido constitucional do termo “convênio” (art. 1º da LC nº 24/75) diz respeito à necessidade de deliberação conjunta entre Estados e DF para a aprovação ou revogação dos incentivos tributários do ICMS (art. 155, §2.º, g, da CF/88), para os casos em que esses incentivos possam promover desequilíbrios na Federação.

O legislador estadual não pode criar incentivos fiscais com finalidade e objetivo diferentes dos prescritos no texto constitucional. Uma política extrafiscal do ICMS, por exemplo, não pode ser danosa à livre concorrência (art. 170, IV, da CF/88), nem pode promover o aumento das desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII, da CF/88), tampouco pode dificultar a busca do pleno emprego (art. 170, VIII, da CF/88).

Assim, o instrumento normativo que concede incentivos do ICMS será inconstitucional não porque faltou firmar um convênio no Confaz ou por ser o ICMS um imposto com características nacionais, mas sim porque não houve deliberação conjunta entre os Estados e o DF para aprovar incentivos que promovam desequilíbrio nas relações federativas e violem valores, finalidades e objetivos constitucionais (normas jurídicas em sentido amplo).

No controle via ADI, cabe ressaltar ainda, o STF tem tratado os diferentes incentivos fiscais do ICMS de forma idêntica, mesmo que estes sejam instituídos por leis, decretos, Constituição estadual, instruções normativas, termos de acordo de regime especial etc. Para o Supremo, a proibição de concessões de benefícios fiscais de forma unilateral é um problema federativo, que transcende o que seria um simples confronto de atribuições entre o Poder Legislativo e o Poder Executivo.⁶⁴⁴

Esse posicionamento, no entanto, parece inadequado, sobretudo porque o princípio limite-objetivo da legalidade deve ser observado por todos os Poderes (Executivo, Legislativo

⁶⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexos sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012, pp. 25-26.

⁶⁴⁴ CASTILHO, Fabio Roberto Corrêa. **Alterações constitucionais do ICMS, guerra fiscal, competição tributária e melhoria do ambiente de negócios no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 105.

e Judiciário). Tributar e exonerar, como já foi dito, é verso e averso de uma mesma medalha: ambos exigem lei em sentido formal. Além disso, o princípio da separação dos poderes, que foi enunciado por todas as Constituições republicanas brasileiras, repugna qualquer juízo arbitrário e injurídico que atribua ao Executivo o poder inerente aos órgãos do Poder Legislativo.

Embora não seja aplicável ao controle abstrato das leis e atos normativos, mas sirva como reforço argumentativo, importa frisar que, nos termos prescritos nos arts. 1º, 3º, 4º e 10, todos da Lei nº 8.492, de 2 de junho de 1992,⁶⁴⁵ que traz normas aplicáveis aos atos de improbidade administrativa, qualquer agente público (nomeado, contratado, eleito etc.), de qualquer nível ou hierarquia, está obrigado a velar pelos princípios da legalidade, impessoalidade e moralidade, bem como está sujeito às penalidades legais por atos que causem prejuízo ao erário.

Nessa perspectiva, pode-se dizer que criar incentivos fiscais sem que sejam observados o princípio da legalidade e o da separação dos poderes, e que possa causar prejuízo aos cofres públicos, utilizando-se de decreto, termos de acordo, ou qualquer outro instrumento infralegal, sem anuência do Poder Legislativo, é ato que fere materialmente a Constituição.

Oportuno observar ainda que o controle concentrado de leis que concedem incentivos fiscais do ICMS deve resolver a questão da eficácia e dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, nos termos prescritos pelo art. 27 da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999.⁶⁴⁶

De início, não se pode perder de vista o fato de que muitos benefícios fiscais foram concedidos sob condição onerosa para as empresas incentivadas. Em alguns casos foi exigido

⁶⁴⁵“Art. 1º Os atos de improbidade praticados por qualquer agente público, servidor ou não, contra a administração direta, indireta ou fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de Território, de empresa incorporada ao patrimônio público ou de entidade para cuja criação ou custeio o erário haja concorrido ou concorra com mais de cinquenta por cento do patrimônio ou da receita anual, serão punidos na forma desta lei. Parágrafo único. Estão também sujeitos às penalidades desta lei os atos de improbidade praticados contra o patrimônio de entidade que receba subvenção, benefício ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público bem como daquelas para cuja criação ou custeio o erário haja concorrido ou concorra com menos de cinquenta por cento do patrimônio ou da receita anual, limitando-se, nestes casos, a sanção patrimonial à repercussão do ilícito sobre a contribuição dos cofres públicos. Art. 2º Reputa-se agente público, para os efeitos desta lei, todo aquele que exerce, ainda que transitoriamente ou sem remuneração, por eleição, nomeação, designação, contratação ou qualquer outra forma de investidura ou vínculo, mandato, cargo, emprego ou função nas entidades mencionadas no artigo anterior. [...] Art. 4º Os agentes públicos de qualquer nível ou hierarquia são obrigados a velar pela estrita observância dos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade no trato dos assuntos que lhe são afetos. [...] Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente: [...]”.

⁶⁴⁶ “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir do seu trânsito em julgado ou de outro momento em que venha a ser fixado.

do contribuinte uma contrapartida, como, por exemplo, a contratação de determinado número de empregados, a construção de plantas industriais, o desenvolvimento de projetos de proteção ambiental etc. Várias contribuintes, assim, realizaram grandes investimentos, instalaram-se no Estado ou no DF em razão do incentivo, agiram de boa-fé e obedeceram às prescrições dos instrumentos normativos que foram postos no sistema, portanto válidos até que sejam declarados inconstitucionais. Diante disso, como explica Humberto Ávila, “[...] o contribuinte não poderá ser multado por ter baseado seu comportamento em atos ou contratos administrativos que, mais tarde, são considerados inválidos”.⁶⁴⁷

Apesar de vigorar no Brasil a tese da eficácia *ex tunc* no controle de constitucionalidade das leis, e de existir certa resistência para o uso de argumentos consequencialistas,⁶⁴⁸ no caso da guerra fiscal do ICMS, é necessário considerar as consequências econômicas e sociais da declaração de inconstitucionalidade.

Saliente-se também que o tempo cria e reforça a confiança do particular no direito positivado. Segundo Humberto Ávila, “[...] o passar do tempo vai reforçando a aparência de legitimidade da base, normalmente dos atos administrativos: quanto mais longa for a produção de efeitos, mais vai se desfazendo a dúvida eventualmente existente com relação à validade do ato”.⁶⁴⁹ Ou seja, o longo período de validade das leis que concedem incentivos fiscais constituiu fator especial de consideração na modulação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade.

Em verdade, a existência de efeitos concretos decorrentes da época da vigência da lei constitui limite à retroatividade das normas declaradas inconstitucionais. Como ressalta Fernando Facury Scaff, “a retroação, fruto da declaração de inconstitucionalidade de uma norma, não pode desfazer os efeitos jurídicos concretizados ao longo do tempo, sob pena de instaurar uma absoluta insegurança jurídica nas relações sociais”.⁶⁵⁰

Assim, caso a lei ou ato normativo que concede incentivos fiscais do ICMS seja declarado inconstitucional, em momento posterior aos investimentos efetivamente realizados,

⁶⁴⁷ ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e legítima expectativa do contribuinte. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**. Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, nov/dez 2005, jan 2006, p. 15. Disponível em: <[www://www.direitodoestado.com.br](http://www.direitodoestado.com.br)> Acesso em: 30 set. 2014.

⁶⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do STF. In: BONILHA, Paulo; COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24. São Paulo: Dialética, 2010, p. 452.

⁶⁴⁹ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 384.

⁶⁵⁰ SCAFF, Fernando Facury. Responsabilidade tributária e a inconstitucionalidade da guerra fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 54.

deve ser levado em consideração a boa-fé dos contribuintes, os acordos firmados em razão das exigências legais da época e, sobretudo, os reflexos socioeconômicos da decisão judicial. Além disso, não se deve penalizar o contribuinte pelos erros cometidos pelo próprio Estado, pela ineficiência judicial ou pela falta de interesse político para resolver a questão, salvo se as empresas incentivadas agiram de má-fé e não adotaram as condutas prescritas nos veículos normativos.

Embora o STF venha julgado esse tipo de matéria há décadas, essa modulação de efeitos em sede de controle concentrado não vinha sendo verificada na prática. Em 1º de junho de 2011, por exemplo, em única sessão, 14 (quatorze) ações diretas de inconstitucionalidade (ADI 3.794/MS, ADI 2.906/RJ, ADI 3.674/RJ, ADI 3.413/RJ, ADI 4.457/RJ, ADI 3.664/RJ, ADI 3.803/PR, ADI 2.688/PR, ADI 4.152/SP, ADI 3.702/ES, ADI 2.352/ES, ADI 1.247/PA, ADI 2.549/DF), de sete Estados-membros diferentes foram julgadas, e todos os incentivos fiscais foram declarados inconstitucionais. Porém, como os efeitos das decisões não foram modulados, mas sim retroagidos (*ex tunc*), foram opostos embargos declaratórios; estes, entretanto, até hoje ainda não foram julgados.⁶⁵¹

Cabe frisar, porém, que se o STF não modular os efeitos das declarações acima mencionadas, possivelmente os Estados e o DF encontrarão uma solução administrativa no Confaz para resolver o problema, na forma do Convênio ICMS nº 2, de 20 de janeiro de 2010,⁶⁵² que autorizou os estados de Rondônia e Pará a conceder remissão e anistia em relação aos incentivos fiscais do ICMS declarados inconstitucionais pelo STF.

Para surpresa de todos, diferentemente do que vinha fazendo ao longo dos anos, o STF, em 11 de março de 2015, no julgamento da ADI 4.481/PR,⁶⁵³ resolveu modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de uma lei paranaense que concedeu incentivos fiscais sem autorização do Confaz.

De acordo com o Relator dessa ADI, Min. Luís Roberto Barroso, “[...] a norma em exame vigorou por oito anos, com presunção de constitucionalidade, de modo que a atribuição

⁶⁵¹ SCAFF, Fernando Facury. Guerra fiscal e súmula vinculante: entre o formalismo e o realismo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 18. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 98-99.

⁶⁵² BRASIL, Ministério da Fazenda. CONFAZ. Convênio ICMS n. 2, de 20 de dezembro de 2010. Autoriza os Estados de Rondônia e Pará a não exigir os débitos fiscais que especifica. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/2010/CV002_10.htm>. Acesso em: 8 set. 2015.

⁶⁵³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 4.481/PR. Acórdão. Pleno. Relator Min. Luís Roberto Barroso. Julgado em 11 de março de 2015. Ementa: I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVENIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3977732>>. Acesso em: 22 agos. 2015.

de efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto e um impacto injusto para os contribuintes”. Note-se que, apesar do grande atraso, a decisão do STF parece acertada, haja vista que a falta de modulação, em determinadas situações, pode causar insegurança jurídica e afrontar interesses públicos, como já demonstrado nas linhas anteriores.

Não há dúvida, por fim, que o controle da guerra fiscal via ADI não tem surtido os efeitos jurídicos desejados e necessários à harmonização das relações federativas. A maior prova disso, conforme destacam Júlio Maria de Oliveira e Carolina Romanini Miguel, é a insistência dos Estados e do DF em conceder benefícios fiscais unilateralmente, incitando ainda mais a guerra fiscal, cujos efeitos são refletidos de forma ilegítima e indireta nos contribuintes de todo o país.⁶⁵⁴

6.3.2 O controle difuso via Recurso Extraordinário

O STF, ao decidir um caso concreto, poderá declarar, incidentalmente, por maioria absoluta de seus membros, a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, nos termos do art. 97 da CF/88;⁶⁵⁵ após isso, poderá oficialiar ao Senado Federal, para que este, nos termos do art. 52, X, da CF/88,⁶⁵⁶ mediante resolução, suspenda a execução, no todo ou em parte, da lei ou do ato normativo declarados inconstitucionais por decisão definitiva da Corte.

Oportuno registrar que o STF já se pronunciou sobre a guerra fiscal do ICMS em sede de controle difuso de constitucionalidade. Na Ação Civil Originária — ACO 541,⁶⁵⁷ por exemplo, ajuizada em 26 de outubro de 1998 pelos estados da Bahia e de São Paulo, o Tribunal se manifestou sobre a constitucionalidade de um incentivo fiscal do ICMS, da espécie crédito presumido, concedido por meio de Termo de Acordo de Regime Especial — TARE nº 1/98-DF pelo Distrito Federal à empresa Martins Comércio e Distribuição S/A, empresa pertencente ao setor de atacado.

Em 3 de dezembro de 2001, o então relator, Ministro Néri da Silveira, em decisão monocrática, julgou prejudicada ação, sob o fundamento de perda do objeto, tendo em vista que

⁶⁵⁴ OLIVEIRA, Júlio Maria de; MIGUEL, Carolina Romanini. Competência tributária para instituir o ICMS e a concorrência entre as unidades da Federação. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (org.). **ICMS: questões fundamentais**. São Paulo: MP Ed., 2006, pp. 141-164.

⁶⁵⁵ “Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público”.

⁶⁵⁶ “Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal: [...] X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal; [...]”

⁶⁵⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ACO 541/DF. Acórdão. Pleno. Relator Ministro Gilmar Mendes. Julgado em 19 de abril de 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266113>>. Acesso em: 4 set. 2015.

a vigência do TARE nº 1/98 havia cessado em 31 de julho de 1999, e por ter sido celebrado um segundo acordo em substituição ao primeiro, o TARE nº 44/99, que teve vigência de 1º de julho de 1999 a 30 de junho de 2004. De acordo com o relator, tais razões impossibilitaram a declaração da nulidade do referido incentivo fiscal.

O estado de São Paulo, por sua vez, insatisfeito com essa decisão, interpôs agravo regimental; o Plenário do STF, em 27 de outubro de 2005, por unanimidade, nos termos do voto do relator, Ministro Gilmar Mendes, deu provimento ao recurso, determinando a apreciação do mérito da ACO 541.

Em 19 de abril de 2006, o Pleno do Tribunal, também por unanimidade, julgou a ação procedente, sob os argumentos de que o incentivo fora concedido à revelia do Confaz, permitia a circulação escritural de mercadorias e exigia imposto sobre hipótese que não se consagra como fato gerador típico, prejudicando, em razão disso, outros contribuintes e as relações federativas. Nas palavras de Gilmar Mendes: “[...] as partes requeridas não observaram o modo de celebração do convênio estabelecido na Lei Complementar nº 24/1975, uma vez que não foi observado o devido consentimento dos demais Estados da Federação quanto ao objeto”. O TARE nº 1/98, acrescenta o Ministro relator, “além de prever hipótese ficta de incidência de ICMS, previu receita indevida ao Distrito Federal, através do recolhimento do tributo sem correspondente fato real, prejudicando a incidência dos impostos aos Estados remetentes e destinatários do imposto”.

Os demais Ministros acompanharam o Relator em todos os fundamentos, à exceção do Ministro Eros Grau, que discordou do argumento de não ser possível a circulação ficta ou escritural de mercadorias. Segundo o Ministro Eros Grau, “a possibilidade da passagem ficta não é teoricamente incompatível com o regime do ICMS. Eu não acompanharia quanto à idéia de uma simulação fraudulenta, mas sim de ofensa ao preceito constitucional”.

Vê-se que em sede de controle difuso o STF mantém a mesma tese firmada em sede de controle concentrado, qual seja a necessidade de convênio firmado no Confaz para viabilizar a concessão de incentivo fiscal de ICMS. Apesar desse entendimento pacífico, ainda assim o julgamento do mérito da ACO 541 só ocorreu quase oito anos após o seu ajuizamento. Além disso, ainda hoje a referida ação permanece pendente no STF para análise definitiva do embargo declaratório interposto pelo Distrito Federal.

Esse longo lapso temporal para julgar uma demanda no STF, na verdade, não se harmoniza com a dinamicidade na concessão e na revogação dos incentivos fiscais; bem assim, permite que renúncias fiscais do ICMS desequilibrem as finanças públicas dos entes

envolvidos, interfiram negativamente na ordem econômica e prejudiquem as relações federativas.

6.3.3 O controle de constitucionalidade via ADPF

A ADPF é uma ação que pertence ao controle abstrato de constitucionalidade. Sua previsão constitucional está no § 1º do art. 102 da CF/88. O instituto foi regulamentado pela Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999, que determina, no seu art. 1º, que essa ação será proposta perante o STF e terá como objeto evitar ou reparar lesão a preceito fundamental resultante de ato do Poder Público. Caberá também a propositura de ADPF quando for relevante o fundamento da controvérsia constitucional sobre lei ou ato normativo federal, estadual ou municipal, incluídos os anteriores à Constituição.

Pois bem, desde 2009, está em tramitação no STF a ADPF 198.⁶⁵⁸ Essa ação foi proposta pelo governador do Distrito Federal, na qual se questiona a recepção constitucional do requisito da unanimidade exigida para aprovação de convênios relativos a incentivos do ICMS, consoante exigência do art. 2º, § 2º, da LC nº 24/75,⁶⁵⁹ e da autorização para o Executivo estadual regulamentar os incentivos por meio de decreto estadual, conforme art. 4º da LC nº 24/75.⁶⁶⁰

⁶⁵⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Liminar. Ação de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 198/DF. Rel. Min. Dias Toffoli. Decisão: Vistos. Cuida-se de arguição de descumprimento de preceito fundamental, com pedido de liminar, proposta pelo Governador do Distrito Federal, contra os artigos 2º, § 2º, e 4º, da Lei Complementar nº 24/75, por suposta afronta ao preceito fundamental do princípio democrático (...) Passo a decidir. Inicialmente, reconheço a legitimidade do arguente para propor a presente ação, conforme dispõem o inciso V do art. 103 da Constituição e o inciso I do art. 2º da Lei nº 9.882/99. (...) E, nesse passo, tenho que os requisitos que ensejariam a concessão da pretendida liminar não se encontram presentes. (...) Nos termos do § 2º do art. 5º da Lei nº 9.882/99, solicitem-se prévias informações à autoridade responsável pelo ato questionado. Ouça-se a Advocacia-Geral da União e, imediatamente após, a Procuradoria-Geral da República. Publique-se." Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3796893>> Acesso em: 24 fev. 2015.

⁶⁵⁹ "Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal. [...] § 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes. [...]"

⁶⁶⁰ "Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo".

De acordo com a petição inicial,⁶⁶¹ argumenta-se, em síntese, que o requisito da unanimidade viola princípios e objetivos constitucionais que foram inseridos no art. 1º e no art. 3º, III, da CF/88.⁶⁶²⁻⁶⁶³ Segundo o autor da demanda, quando se estabelece que são objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, a Constituição está empregando verbo de ação em seu texto, cujo intuito é dirigir e nortear a atuação dos governantes, de modo que seria insustentável afirmar que o incentivo do ICMS, que se molde a essa finalidade, fosse considerado inconstitucional.

Para o autor da ação, a unanimidade viola o princípio democrático, porquanto desconsidera a vontade da maioria e o princípio do federalismo, uma vez que interfere na autonomia dos Estados e confere maiores poderes a um ente federativo do que a outros; bem como o princípio da proporcionalidade, haja vista que o requisito não seria adequado para o alcance da finalidade da norma, que é a contenção da chamada guerra fiscal, não seria necessário, já que a eficácia da norma poderia ser alcançada pelo voto da maioria, nem seria razoável, pois a desigualdade social e regional é reconhecida pela própria Constituição.

No que concerne à evolução processual da ADPF 198, diversas unidades federativas e as Federações da Indústria e do Comércio já ingressaram no feito, na qualidade de *amicus curiae*, aderindo aos argumentos do autor e requerendo a procedência dos pedidos. Em 19 de novembro de 2009, por sua vez, o relator do processo, Ministro Dias Toffoli, apreciou o pedido liminar e o indeferiu, sob o argumento, em suma, de que o tratamento concedido pelo STF à disciplina do ICMS deve ser rigoroso para evitar a guerra fiscal. Acrescentou que as exigências da LC nº 24/75 para concessão de incentivos fiscais estão em consonância com o disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal de 1988 e com a jurisprudência da Corte que trata do assunto.⁶⁶⁴

⁶⁶¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 198/DF. Petição Inicial. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=3796893>>. Acesso em: 24 de fevereiro de 2015.

⁶⁶² “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

⁶⁶³ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; [...]”.

⁶⁶⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADPF 198/DF. Decisão liminar. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=3796893>>. Acesso em: 24 de fevereiro de 2015.

“[...] Previamente, ao exame acerca da admissibilidade da presente arguição de descumprimento de preceito fundamental, passo a apreciar o pedido liminar.

Sem querer adentrar em todas as questões suscitadas pelo autor da ação, observa-se que o Ministro relator, mais uma vez, lança mão da tese tradicional do Supremo. Contudo, não há como sustentar, em face das normas prescritas pela Constituição de 1988, a recepção do requisito da unanimidade, e tampouco da possibilidade de ratificação de convênios por meio de decreto do Poder Executivo. Frise-se, mais uma vez, que a lentidão é característica marcante no controle de constitucionalidade realizado pelo STF, pois, mesmo que já tenham transcorrido quase seis anos da data do indeferimento da liminar mencionada, a decisão de mérito ainda não foi proferida.

Enfim, o controle de constitucionalidade da guerra fiscal do ICMS via ADPF também não tem surtido os efeitos práticos desejados, seja pela falta de interesse do STF em decidir definitivamente questões essenciais sobre a matéria, seja pela lentidão para analisar o mérito da ação.

6.3.4 A proposta de súmula vinculante

No Brasil, faz algum tempo que a doutrina especializada vem se dividindo entre os defensores da adoção das súmulas vinculantes e os que rechaçam o ideário projetado por elas.⁶⁶⁵ Com o advento da EC nº 45, de 8 de dezembro de 2004, que introduziu no texto constitucional o art. 103-A, outorgando ao STF a atribuição para aprovar súmula com eficácia vinculante, e com a regulamentação do instituto por meio da Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, a discussão acerca da tomada de partido pela doutrina, ou sobre as vantagens e desvantagens do instituto, passou para segundo plano. O fato é que a súmula vinculante atualmente é direito constitucional positivo, cuja lei reguladora vige, e está sendo plenamente aplicada pelo STF.

E, nesse passo, tenho que os requisitos que ensejariam a concessão da pretendida liminar não se encontram presentes.

Os artigos objeto da presente ação encontram-se em vigor há mais de 34 anos, sendo certo que 21 desses anos decorreram já sob a égide da Constituição Federal de 1988.

Ademais, costuma ser rigoroso o tratamento dado à disciplina do ICMS por esta Corte, exatamente com o escopo de coibir a denominada “guerra fiscal” que estados membros costumam travar em matéria de concessões, incentivos e isenções fiscais.

Nessa conformidade, tem entendido a jurisprudência desta Casa que os ditames constantes da lei complementar contra a qual ora se volta o arguente devem, em princípio, ser respeitados, para fins de concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais, de forma como disposta no art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “g”, da Constituição Federal. Nesse sentido, confirmam-se as decisões proferidas nos autos das ADIs nºs 902/SP e 1.204/PA.

Assim, nessa fase de análise inicial da pretensão ora deduzida pelo arguente, mais adequado se mostra indeferir a almejada liminar, sem prejuízo de possível reexame do tema em momento processual oportuno, ocasião em que também será analisada a admissibilidade da presente arguição de descumprimento de preceito fundamental.[...]”

⁶⁶⁵ KOZIKOSKI, Sandro Marcelo. As súmulas vinculantes na esteira da Lei 11.417/2006. In: MEDINA, José Miguel Garcia (coord.). **Os poderes do juiz e o controle das decisões judiciais**. São Paulo: RT, 2008, p. 1195.

De acordo como André Ramos Tavares, a súmula vinculante deve ser reconhecida como possibilidade de construção, por parte do STF, de enunciados que sintetizem o entendimento já consolidado na Corte sobre matéria constitucional, aclarando a aplicação do direito nas operações judiciais subsequentes e firmando o entendimento a ser adotado pelas demais esferas judiciais e pela Administração Pública.⁶⁶⁶ É esse o sentido abstraído do texto constante no *caput* do art. 103-A da Carta Magna.⁶⁶⁷

A edição da súmula vinculante, segundo Erik Navarro Wolkart, “[...] é o termo final de um longo processo de amadurecimento e refinamento da jurisprudência, sempre voltada à análise dos múltiplos casos concretos sobre determinado tema, que ocuparam, por muito tempo, os canais do Poder Judiciário”. Na verdade, conclui o autor, “[...] ainda que existam diferenças, a súmula vinculante deve ser vista como um precedente sumulado e, portanto, deve adotar lógica similar à do *stare decisis*”.⁶⁶⁸⁻⁶⁶⁹

Sem dúvida, há uma aproximação da ideia de precedente com a súmula vinculante, já que o precedente, ou *stare decisis*, utilizado no modelo judicialista, é o caso já decidido, a decisão primeira, ou *leading case*, que atua como fonte para o estabelecimento indutivo de diretrizes para julgar outros casos.⁶⁷⁰ A súmula vinculante, nesse contexto, é uma forma de transposição do caso concreto para o abstrato-geral. Essa abstratividade, porém, deve ser compreendida como a eliminação dos fatores concretos que caracterizam as decisões anteriores e que embasaram e justificaram a sua criação.⁶⁷¹ Para Teresa Arruda Alvim Wambier, “é imprescindível, por outro lado, que a súmula vinculante seja menos abrangente do que a lei, e *deve ser redigida de molde a gerar menos dúvidas interpretativas do que a própria lei*, principalmente quanto à sua incidência”. [grifo do autor]⁶⁷²

⁶⁶⁶ TAVARES, André Ramos. **Nova lei da súmula vinculante**: estudos e comentários à Lei 11. 417 de 19.12.2006. São Paulo: Método, 2007, p. 20.

⁶⁶⁷ “Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”.

⁶⁶⁸ WOLKART, Erik Navarro. Súmula vinculante: necessidade e implicações práticas de sua adoção (o processo civil em movimento). In: WAMBIER, Tereza Arruda Alvim (coord.). **Direito jurisprudencial**. São Paulo: RT, 2012, pp. 293-294.

⁶⁶⁹ TUCCI, José Rogério Cruz e. **Precedente judicial como fonte do direito**. São Paulo: RT, 2004, p. 160. Para este autor, *stare decisis* decorre da expressão “*Stare decisis et quia non movere*, cujo sentido é “conservam-se as decisões de casos passados”.

⁶⁷⁰ TAVARES, André Ramos. **Nova lei da súmula vinculante**: estudos e comentários à Lei 11. 417 de 19.12.2006. São Paulo: Método, 2007, p. 21.

⁶⁷¹ TAVARES, André Ramos. **Nova lei da súmula vinculante**: estudos e comentários à Lei 11. 417 de 19.12.2006. São Paulo: Método, 2007, p. 13.

⁶⁷² WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Recurso especial, recurso extraordinário e ação rescisória**. 2. ed. São Paulo: RT, 2006, p. 228.

Não se desconhece, claro, que existem diferenças significativas entre os modelos de direito codificado-continental (*civil law*) e o do precedente judicial anglo-saxão (*common law*); contudo, o distanciamento entre os dois modelos teóricos vem diminuindo.⁶⁷³ Não é por acaso, consoante afirma Michele Taruffo, que “pesquisas desenvolvidas em vários sistemas jurídicos têm demonstrado que a referência ao precedente não é há tempos uma característica peculiar dos ordenamentos do *common law*”.⁶⁷⁴

Essa aproximação entre as duas famílias jurídicas é notória, inclusive no direito brasileiro. Destaque-se, todavia, que tanto o *common law* quanto o *civil law*, por caminhos diferentes, vêm buscando, ao longo da história, e respeitando a igualdade, criar previsibilidade no direito.⁶⁷⁵ Como destaca Sandro Marcelo Kozikoski, a súmula vinculante foi introduzida pelo constituinte reformador como uma das alternativas para resolver o problema do grande volume de processos que aflige o Judiciário, para valorizar a estabilidade e a previsibilidade das decisões judiciais, vislumbrando a segurança jurídica.⁶⁷⁶

É inegável que o precedente sumular criado no Brasil apresenta vantagens, tanto para o Poder Judiciário quanto para o jurisdicionado, principalmente previsibilidade e segurança jurídica. Entretanto, como lembra Eric Navarro Wolkart, “[...] *previsibilidade* é probabilidade e não *certeza*. Pensar o contrário pode implicar imensas injustiças”. [grifos do autor]⁶⁷⁷ Assim, não se deve partir do pressuposto de que a súmula vinculante seja a norma correta em qualquer momento histórico, ou que possa ser aplicada a qualquer caso jurídico, sob pena de causar injustiças e impedir a evolução do direito.

Com base nesse novo cenário jurídico, o STF resolveu publicar a proposta de súmula vinculante nº 69 – PSV 69,⁶⁷⁸ cuja justificativa foi a insistente concessão de incentivos fiscais do ICMS à margem de convênio do Confaz, a falta de um acordo político que definitivamente resolvesse o problema e, sobretudo, a grande quantidade de ADIs relacionadas ao tema. Nesse

⁶⁷³ TAVARES, André Ramos. **Nova lei da súmula vinculante**: estudos e comentários à Lei 11.417 de 19.12.2006. São Paulo: Método, 2007, p. 21.

⁶⁷⁴ TARUFFO, Michele. Precedente e jurisprudência. **Revista Forense**. Trad. Arruda Alvim, Teresa Arruda Alvim Wambier e André Luís Monteiro. São Paulo: Forense, v. 415, ano 108, jan./jun. 2012, pp. 277-278.

⁶⁷⁵ WAMBIER, Tereza Alvim. Precedentes e evolução no direito. In: WAMBIER, Tereza Arruda Alvim (coord.). **Direito jurisprudencial**. São Paulo: RT, 2012, p.20.

⁶⁷⁶ KOZIKOSKI, Sandro Marcelo. As súmulas vinculantes na esteira da Lei 11.417/2006. In: MEDINA, José Miguel Garcia (coord.). **Os poderes do juiz e o controle das decisões judiciais**. São Paulo: RT, 2008, p. 1197.

⁶⁷⁷ WOLKART, Erik Navarro. Súmula vinculante: necessidade e implicações práticas de sua adoção (o processo civil em movimento). In: WAMBIER, Tereza Arruda Alvim (coord.). **Direito jurisprudencial**. São Paulo: RT, 2012, p. 294.

⁶⁷⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante nº 69. Proposta de iniciativa do Min. Gilmar Mendes. Processo nº 9941702-87.2012.01.01.0000. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>> Acesso em: 28 jul. 2013.

sentido, cabe investigar se a PSV 69 apresentada pelo STF poderá, de fato, resolver a complexa situação da guerra fiscal do ICMS.

Muito bem, de acordo com o Edital nº 79, proposto pelo Ministro Gilmar Mendes, o texto da PSV 69 estabelece categoricamente que:

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.⁶⁷⁹

Observa-se que, embora o teor do verbete ilustre a tese jurisprudencial dominante no STF, há uma série de ponderações a serem feitas, pois se a proposta for aprovada com o texto acima citado, a situação da guerra fiscal no âmbito do ICMS se tornará ainda mais complexa, tendo em vista que os efeitos da súmula devem ser vinculantes para todas as esferas do Poder Judiciário, da Administração Pública, direta e indireta, no âmbito federal, estadual e municipal, acarretando, por consequência, diversos problemas de natureza processual, tributária, econômica e social. Ou seja, certamente a aprovação da súmula vinculante terá como efeito imediato o aumento do número de Reclamações perante o STF, nos termos do § 3º do art. 103-A da CF/88.⁶⁸⁰

Note-se que a Corte, por meio da PSV 69, mais uma vez lança apenas uma ótica sobre o problema da guerra fiscal, haja vista que o texto da proposta afirma peremptoriamente que qualquer isenção ou incentivo fiscal do ICMS, sem aprovação unânime no Confaz, é inconstitucional. Registre-se, novamente, que não se pode considerar, de plano, todas as espécies de incentivos fiscais do ICMS inconstitucionais pela mera falta de convênio.

O próprio Pleno do STF, no julgamento da ADI 3.421/PR, como já discutido, afastou a inconstitucionalidade de uma lei estadual do Paraná que concedeu, sem aprovação de convênio, isenção de ICMS a igrejas e templos de qualquer crença, sob o argumento de que não há proibição de se introduzir benefício fiscal sem convênio quando não houver guerra fiscal entre os entes federativos.

Assim, verifica-se que o verbete publicado está em contradição com decisão do próprio Pleno do STF. Não se admite como inconstitucional, portanto, todo e qualquer incentivo fiscal

⁶⁷⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante nº 69. Edital nº 79, publicado em 24 de abril de 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>>. Acesso em: 30 set. 2014.

⁶⁸⁰ “Art. 103-A. [...] § 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso”.

do ICMS, pois há casos em que não há prejuízos econômicos decorrentes de renúncias fiscais concedidas unilateralmente, e tampouco existe guerra fiscal. Aliás, importa lembrar que o Supremo ainda não julgou o mérito da ADPF 198, na qual se questionam dois pontos fundamentais sobre o assunto: a exigência de unanimidade para a aprovação dos convênios e a possibilidade de regulamentação dos incentivos por meio de decreto estadual.

A pendência de julgamento da ADPF 198 demonstra que não houve, por parte do STF, uma análise densa e exaustiva dos múltiplos aspectos que envolvem a questão da guerra fiscal do ICMS, mesmo que já tenha sido convocado para fazê-lo. Observa-se, assim, que não ocorreu um longo processo de amadurecimento sobre a matéria e, por consequência, de refinamento da jurisprudência, aspecto essencial a ser observado no processo de criação de precedente sumular.

Outro aspecto importante sobre a temática diz respeito aos eventuais efeitos temporais relativos à aplicação da súmula vinculante. Se a PSV 69 for aprovada com o texto original, a consequência imediata é que todos os incentivos fiscais do ICMS aprovados sem convênio serão declarados inconstitucionais desde o momento da publicação das leis que os criaram.

Entretanto, por razões de segurança jurídica e de interesse público, deverá o STF, quando da votação para aprovação PSV 69, discutir sobre a possibilidade de modulação temporal de efeitos da declaração, conforme preceitua o art. 4º da Lei 11.417, de 19 de dezembro de 2006,⁶⁸¹ haja vista que, se assim não o fizer, fomentar-se-á a instabilidade das relações jurídicas em todo o território nacional.

Como demonstram os autos do processo da PSV 69,⁶⁸² várias entidades representativas do setor industrial e do comércio, assim como diversos entes federativos, sobretudo das regiões Norte e Nordeste, sustentaram a impropriedade da proposta de súmula vinculante no caso da guerra fiscal, e, subsidiariamente, apresentaram manifestações de apoio à aplicação da modulação dos efeitos da súmula, para impedir os prováveis prejuízos econômicos e sociais decorrentes da declaração de inconstitucionalidade.

Acrescente-se também que se não houver modulação de efeitos, nos casos em que for aplicada a súmula vinculante, bem como nos casos em que as ações de controle abstrato de inconstitucionalidade estiverem em andamento, o Estado que concedeu incentivos deverá cobrar dos contribuintes a diferença de ICMS não pago relativo aos últimos cinco anos,

⁶⁸¹ “Art. 4º A súmula com efeito vinculante tem eficácia imediata, mas o Supremo Tribunal Federal, por decisão de 2/3 (dois terços) dos seus membros, poderá restringir os efeitos vinculantes ou decidir que só tenha eficácia a partir de outro momento, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público”.

⁶⁸²BRASIL, Supremo Tribunal Federal. PSV 69. Autos nº 9941702-87.2012.01.01.0000. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocesso_eletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seq_objetoincidente=4222438>. Acesso em: 30 set. 2014.

conforme prescreve o art. 173, I, do CTN,⁶⁸³ pois é poder-dever efetuar o lançamento tributário, atividade administrativa plenamente vinculada, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN.⁶⁸⁴

A despeito das críticas apontadas até aqui, não se pode negar que a PSV 69 tem um aspecto positivo, que consiste no fato de ter sido um instrumento utilizado pelo STF para forçar um acordo político urgente a fim de resolver a questão da guerra fiscal. Essa situação, inclusive, está expressa na exposição de motivos da Proposta de Lei Complementar do Senado nº 130/2014, que será analisada mais adiante.

Enfim, a tentativa do STF em resolver o problema da guerra fiscal via edição de súmula vinculante, levando em consideração o verbete proposto, parece inadequada. É que ao invés de trazer estabilidade nas relações entre Fisco e contribuinte, e de diminuir a litigiosidade, poderá causar ainda mais insegurança jurídica e prejuízos econômicos e sociais.

6.3.5 Os efeitos concretos do controle de constitucionalidade da guerra fiscal

Como ensina J. J. Gomes Canotilho, “a protecção jurídica através dos tribunais implica a garantia de uma protecção eficaz e temporalmente adequada”.⁶⁸⁵ Corroborando esse entendimento, Luiz Guilherme Marinoni lembra que “[...] todos têm direito de ir a juízo, mas também quer significar que todos têm direito à adequada tutela jurisdicional ou à tutela jurisdicional efetiva, adequada e tempestiva”.⁶⁸⁶

Nesse sentido, no caso da análise da constitucionalidade dos instrumentos normativos de incentivos fiscais do ICMS, a efetividade e a tempestividade das decisões do Poder Judiciário são elementos essenciais para resolver ou, pelo menos, amenizar o problema da guerra fiscal. No entanto, observou-se que no controle por meio de ADI a ausência de um posicionamento mais firme da Corte, no que diz respeito ao artifício político de revogar a legislação questionada, para manter o incentivo fiscal com a subsequente aprovação de outro instrumento normativo, demonstra claramente a falta de efetividade das decisões do STF. O não seguimento da ação

⁶⁸³ “Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; [...]”.

⁶⁸⁴ “Art. 142. [...] Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

⁶⁸⁵CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2004, p. 499.

⁶⁸⁶MARINONI, Luiz Guilherme. **Tutela antecipatória, julgamento antecipado e execução imediata da sentença**. 4. ed. São Paulo: RT, 2000, p. 18.

pela perda do objeto, na esmagadora maioria dos julgados, teve como consequência negativa o acirramento e a propagação dos efeitos nocivos da guerra fiscal.

É conveniente salientar, como anota José Rogério Cruz e Tucci, que “[...] ao lado da efetividade do resultado [...], imperioso é também que a decisão seja tempestiva”. Segundo esse autor, “[...] quanto mais distante da ocasião tecnicamente propícia for proferida a sentença, a respectiva eficácia será proporcionalmente mais fraca e ilusória”.⁶⁸⁷

Nesse contexto, pode-se afirmar que, em matéria de guerra fiscal do ICMS, as decisões do STF mostram-se intempestivas. Fabio Roberto Corrêa Castilho, em excelente trabalho desenvolvido sobre o controle judicial da guerra fiscal, anota que mesmo existindo entendimento pacífico do STF no sentido de que os incentivos do ICMS devam ser concedidos por meio de convênio, o prazo médio entre a propositura da ADI e o julgamento da liminar é de sete meses. Se fossem consideradas as ações em que as liminares não foram apreciadas pela Corte, de acordo com esse autor, essa média seria bem pior.⁶⁸⁸ No controle difuso, por sua vez, como demonstrado na análise do trâmite da ACO 541 no STF, o prazo médio para proferir uma decisão de mérito foi de quase oito anos.

Note-se, de tudo que foi exposto, que a lentidão, a superficialidade das decisões e a falta de interesse para resolver a questão da guerra fiscal permitem que renúncias fiscais irregulares no âmbito do ICMS prejudiquem as finanças públicas dos Estados, do DF e do país, desequilibrem as relações federativas, assim como contribuam para a insegurança jurídica nas relações entre Fisco e contribuintes.

O controle da guerra fiscal realizado pelo “Tribunal da Federação” mostra-se inadequado. A realidade posta nas linhas precedentes atesta que até hoje nada se fez de efetivo para evitar a situação atual de desrespeito à ordem jurídica vigente. Trata-se, enfim, de uma falha institucional grave.

6.4 Soluções e reformas

O fim do imbróglio jurídico da guerra fiscal no âmbito do ICMS requer, além de uma atuação mais firme do Poder Judiciário, especialmente do STF, mudanças legislativas urgentes. Para que o País volte a crescer, e retorne ao modelo de federalismo cooperativo que foi

⁶⁸⁷ TUCCI, José Rogério Cruz e. **Tempo e Processo**: uma análise empírica das repercussões do tempo na fenomenologia processual (civil e penal). São Paulo: RT, 1997, p. 64.

⁶⁸⁸ CASTILHO, Fabio Roberto Corrêa. **Alterações constitucionais do ICMS, guerra fiscal, competição tributária e melhoria do ambiente de negócios no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 108.

fortalecido pela Constituição federal de 1988, o pacto federativo também deve ser modificado, de modo que se promova o reequilíbrio do Estado brasileiro.

No que diz respeito ao ICMS, as regras constitucionais relativas à repartição da receita nas operações interestaduais, incluindo o comércio eletrônico, bem como as regras infraconstitucionais relativas à concessão de incentivos fiscais, necessitam de reajustes para eliminar a insegurança jurídica e restabelecer a harmonia fiscal.

De agora em diante, serão analisadas e discutidas as soluções encontradas pelos Estados-membros e pelo DF para tentar resolver seus problemas financeiros, e as principais propostas legislativas para modificações do texto constitucional e legal.

6.4.1 Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011

O progresso da tecnologia da informação e a globalização econômica fizeram surgir, nos últimos anos, o crescimento acelerado do comércio eletrônico (*e-commerce*). De acordo com o Comunicado nº 95 do IPEA sobre vendas *on-line* no Brasil, “a difusão do uso da internet contribuiu de forma decisiva para mudanças organizacionais das firmas brasileiras, especialmente no que se refere aos aspectos relativos às transações comerciais das empresas, que passaram a adotar de forma mais intensa o comércio eletrônico”.⁶⁸⁹ Na realidade, o crescimento gigantesco da utilização dessa nova modalidade de operações comerciais, via internet, acabou interferindo diretamente na partilha do ICMS entre os Estados e o DF.

O constituinte de 1988 estabeleceu, nos termos do art. 155, § 2º, VII, “a” e “b”,⁶⁹⁰ que nas operações interestaduais realizadas entre contribuintes do ICMS incide a alíquota interestadual, ou seja, parte do ICMS é devida na origem e outra no destino (sistema misto de repartição). Não vislumbrando a possibilidade de mudança significativa na configuração do comércio interestadual tradicional nas operações interestaduais realizadas entre contribuintes do ICMS e consumidor final não contribuinte, por sua vez, o constituinte estabeleceu que o ICMS é devido exclusivamente ao Estado de origem (fornecedor). Outra exceção, nos termos

⁶⁸⁹ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA — IPEA. **Vendas on-line no Brasil: uma análise do perfil dos usuários e da oferta pelo setor do comércio**. Comunicado n. 95, jun. 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110602_comunicadoipea95.pdf>. Acesso em: 1 mar. 2015.

⁶⁹⁰ “Art. 155. [...] §2º. [...] VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; [...]”.

do § 4º do art. 155,⁶⁹¹ diz respeito às operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, cujo imposto é devido ao Estado de destino (consumidor).

Nota-se que a regra constitucional mencionada, em confronto com a realidade econômica atual, causa enorme desequilíbrio na repartição das receitas do ICMS entre as unidades da Federação, haja vista que nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte todo o ICMS é pago ao Estado fornecedor.

Por outro lado, os Estados de destino perderam significativa parcela do ICMS, seja pela redução das operações de vendas internas (tradicionais), as quais seriam tributadas por uma “alíquota cheia” ou alíquota interna, seja pela redução do recolhimento do ICMS Antecipado, cobrado por alguns Estados,⁶⁹² nos moldes do ICMS diferencial de alíquotas, quando da aquisição, em outras unidades federativas, de mercadorias para comercialização ou industrialização por contribuintes do ICMS.

Essa nova realidade e a dificuldade política para modificar a rígida repartição constitucional da receita do ICMS são, possivelmente, fatores determinantes ao surgimento da “guerra virtual” ou “guerra do comércio não presencial”. Esse tipo de conflito decorre, principalmente, da criação de legislações estaduais para cobrança, nas operações interestaduais não presenciais, do ICMS diferencial de alíquotas (ou antecipação) de consumidores finais não contribuintes. Curiosamente, a adesão a essa prática foi tão grande que 17 (dezessete) Estados e o DF firmaram o Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011, com adesão posterior de mais 2 (dois) Estados.⁶⁹³

De acordo com o referido protocolo, os Estados signatários foram autorizados a exigir parcela de ICMS nas operações interestaduais realizadas entre contribuinte e consumidor final não contribuinte, quando estes realizarem operações mediante internet, *telemarketing* ou *showroom*. A exigência do imposto pela unidade federada de destino se aplica, inclusive, às

⁶⁹¹ “Art. 155. [...] §4º. Na hipótese do inciso XII, *h*, observar-se-á o seguinte: I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; [...]”.

⁶⁹² No Estado de Alagoas, por exemplo, o ICMS antecipado foi criado pela Lei nº 6.474, de 24 de maio de 2004. De acordo com seu art. 1º: “Fica exigido o pagamento antecipado do ICMS relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, relativamente à aquisição de mercadorias destinadas à comercialização ou industrialização, efetuada em outra unidade da Federação por contribuinte deste Estado, independentemente do regime de inscrição do adquirente, nos termos desta Lei”. ALAGOAS, Secretaria de Estado da Fazenda de. Lei nº 6.474, de 24 de maio de 2004. Estabelece a antecipação tributária do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias por contribuintes deste Estado. Disponível em: <<http://gcs.sefaz.al.gov.br/sfz-gcs-web/documentos/visualizarDocumento.action?key=fUMMa9rzZdg%3D&access=1>>. Acesso em: 1 mar. 2015.

⁶⁹³ BRASIL, Ministério da Fazenda. Protocolo ICMS nº 21, de 1 de abril de 2011. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. Disponível em: <http://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/icms/2011/pt021_11>. Acesso em: 1 mar. 2015.

operações procedentes de Estados não signatários do Protocolo.⁶⁹⁴ A única exceção⁶⁹⁵ criada a essa regra foi a venda interestadual de veículos novos a consumidor final, pois nesse caso já há o Convênio ICMS nº 51, de 15 de dezembro de 2000, que trata dessa matéria e vem sendo aplicado plenamente por todos os Estados e DF, desde sua aprovação, sem nenhuma contestação judicial.

Para viabilizar a cobrança do ICMS nessa sistemática, no entanto, foi atribuída a condição de substituto tributário aos contribuintes das unidades signatárias do protocolo, ficando o estabelecimento remetente das mercadorias, em razão disso, responsável pelo recolhimento do ICMS em favor da unidade federada de destino.⁶⁹⁶

O Protocolo nº 21/2011, porém, é objeto de diversas ações judiciais que contestam sua constitucionalidade, a exemplo da ADI 4713/DF,⁶⁹⁷ proposta em 24 de janeiro de 2012 pela Confederação Nacional da Indústria — CNI, e distribuída ao Ministro Luiz Fux. Em rápida síntese, argumenta-se na inicial que esse protocolo viola diversas regras constitucionais, como o art. 155, § 2º, VII, “a” e “b”, e VIII, uma vez que esse dispositivo prevê a tributação do ICMS exclusivamente para o Estado de origem nas operações interestaduais em que o destinatário não seja contribuinte; agride o art. 146, I, visto que, mesmo se fosse possível a capacidade impositiva do Estado onde está situado o destinatário não contribuinte do ICMS, essa tributação deveria ser disciplinada por lei complementar; infringe o art. 150, V, haja vista que há uma limitação ao tráfego de bens e mercadorias por meio de tributo de incidência na operação interestadual; desobedece ao art. 152, por causar diferença tributária entre bens em razão de sua procedência; e desrespeita, por fim, o art. 170, IV e parágrafo único, por intervir negativamente na livre concorrência.

O pleno do STF, em 17 de setembro de 2014, por unanimidade e nos termos do voto do relator, julgou a demanda procedente. De acordo com trecho do voto do Ministro relator,

⁶⁹⁴ “Cláusula primeira. Acordam as unidades federadas signatárias deste protocolo a exigir, nos termos nele previstos, a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, a parcela do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom. Parágrafo único. A exigência do imposto pela unidade federada destinatária da mercadoria ou bem, aplica-se, inclusive, nas operações procedentes de unidades da Federação não signatárias deste protocolo”.

⁶⁹⁵ “Cláusula quinta. O disposto neste Protocolo não se aplica às operações de que trata o Convênio ICMS 51/00, de 15 de dezembro de 2000”.

⁶⁹⁶ “Cláusula segunda Nas operações interestaduais entre as unidades federadas signatárias deste protocolo o estabelecimento remetente, na condição de substituto tributário, será responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, em favor da unidade federada de destino, relativo à parcela de que trata a cláusula primeira”.

⁶⁹⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 4713/DF. Pleno. Relator Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=4713&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 1 mar. 2015.

O indigitado diploma [Protocolo 21/2011], ao instituir a cobrança da alíquota do Estado de origem, quando o consumidor final não for contribuinte do tributo, colide frontalmente com a sistemática constitucional prevista pelo art. 155, § 2º, VII, alínea b, bem como o art. 150, incisos IV e V, razão por que deve ser expungido do ordenamento jurídico.

Corroboram a inconstitucionalidade do indigitado diploma a existência de diversas propostas de emenda constitucional com o intuito de resolver esta hipótese de guerra fiscal, PEC nº 56/2011, PEC nº 103/2011 e PEC 113/2011, em tramitação no Congresso Nacional. É como voto, dando provimento à ADI, modulando os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas

O entendimento consolidado pelo STF está plenamente adequado às regras constitucionais, visto que os Estados não têm competência para alterar a demarcação constitucional impositiva do ICMS, e tampouco para repartir o produto da arrecadação desse gravame entre os Estados e o DF. Apesar de reconhecer, em face do novo cenário econômico, a inadequação do tratamento concedido à matéria pela Constituição federal de 1988, não se vislumbra alternativa diferente senão a alteração do texto constitucional para solucionar definitivamente o problema.

Tais alterações, é bom frisar, foram introduzidas recentemente no ordenamento jurídico brasileiro. Em 17 de abril de 2015, fruto da aprovação da Proposta de Emenda à Constituição – PEC nº 197/12,⁶⁹⁸ foi publicada a EC nº 87, de 16 de abril de 2015,⁶⁹⁹ que fixa novas regras a serem aplicadas às operações realizadas por consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outra unidade da Federação. De acordo com a redação do art. 99 do ADCT,⁷⁰⁰ introduzido pela referida emenda, o ICMS diferencial de alíquotas será repartido entre o Estado

⁶⁹⁸ BRASIL, Câmara dos Deputados. PEC Nº 197/2012. Altera o §2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1297859&filename=Tramitacao-PEC+197/2012>. Acesso em: 1 mar. 2015.

⁶⁹⁹ BRASIL, Constituição (1988). Emenda Constitucional n. 87, de 16 de abril de 2015. Brasília, DF. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm>. Acesso em 5 de set. 2015.

⁷⁰⁰ “Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção: I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem; II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem; III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem; IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem; V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino”.

remetente e o Estado de destino, de forma gradual, até atingir, a partir de 2019, 100% (cem por cento) para o Estado de destino. Caberá aos Estados e o Distrito Federal, no entanto, regular o tema no âmbito do Confaz, por meio de convênios e/ou protocolos, e no âmbito de cada Estado e do DF, por meio de leis estaduais e distritais, de maneira a uniformizar o tratamento da matéria em todo o país.

Por fim, pode-se afirmar que o Protocolo ICMS nº 21/2011 foi, sem dúvida, uma solução desastrada e desesperada, um meio ilegítimo encontrado pelos Estados e pelo DF para resolver a inadequação constitucional da repartição de receita do ICMS. A EC nº 87/2015, parece-nos, possivelmente resolverá o problema da guerra fiscal virtual.

6.4.2 Convênio ICMS nº 70, de 30 de julho de 2014

A proximidade de aprovação da Proposta de Súmula Vinculante nº 69, que prevê a declaração de inconstitucionais pelo STF de todos os incentivos fiscais aprovados sem convênios do Confaz, fez surgir, em 30 de junho de 2014, a edição do Convênio do ICMS nº 70/2014.⁷⁰¹

A edição desse convênio, de acordo com seu preâmbulo,⁷⁰² tem como fundamentos os arts. 102 e 199 do CTN,⁷⁰³⁻⁷⁰⁴ que preveem a possibilidade de celebração de convênios pelos Estados e DF para reconhecer a extraterritorialidade da legislação tributária dentro da Federação, bem assim para estabelecer regras de assistência em fiscalizações e compartilhamento de informações entre as unidades federativas.

Trata-se o referido convênio de um “acordo” de intenções, firmado entre 20 (vinte) Estados e o DF, que serve para estabelecer a posição do Confaz quando forem discutidas, em suas reuniões, as regras que venham a conceder remissão e anistia do ICMS não pago em razão

⁷⁰¹ BRASIL, Ministério da Fazenda. CONFAZ. Convênio ICMS nº 70, de 29 de julho de 2014. Dispõe sobre as regras que deverão ser observadas para fins de celebração de convênio que trate da concessão de remissão e anistia de créditos tributários relativos a incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS autorizados ou concedidos pelas unidades federadas sem aprovação do CONFAZ, bem como da sua reinstituição. Disponível em: <http://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/icms/2014/cv070_14>. Acesso em: 4 mar. 2015.

⁷⁰² “O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 224ª reunião extraordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 22 de julho de 2014, tendo em vista o disposto nos arts. 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), resolve celebrar o seguinte [...]”.

⁷⁰³ “Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União”.

⁷⁰⁴ “Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos”.

da declaração de inconstitucionalidade de incentivos fiscais que foram concedidos sem a prévia autorização do Confaz, e até a data de sua publicação.

De acordo com o Anexo Único do Convênio ICMS nº 70/2014, observa-se que foram fixadas diversas regras para permitir a concessão de anistia e remissão, e para a reinstituição de incentivos fiscais pelas unidades federadas. Estabeleceu-se, entre outras questões, o seguinte:

a) anistia e remissão dos créditos tributários relativos a incentivos fiscais concedidos unilateralmente sem prévia autorização do Confaz (Cláusula primeira);

b) fixação do prazo de 90 (noventa) dias para que as unidades federadas publiquem a relação de todos os atos normativos relativos aos benefícios fiscais por elas criados, e o registrem junto ao Confaz, sem o que as normas do convênio serão inaplicáveis (Cláusula segunda);

c) permissão às unidades federadas para que continuem a utilizar os incentivos fiscais que foram objeto de publicação e registro no Confaz, por prazos determinados, que variam de 1 (um) a 15 (quinze) anos, de acordo com a atividade econômica, e para que possam aderir aos incentivos que forem concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região (Cláusula terceira);

d) autorização para o não reconhecimento de créditos de ICMS relativos aos incentivos fiscais concedidos em outras unidades federativas que não forem publicados, depositados e registrados no Confaz (Cláusula quinta);

e) não concessão ou prorrogação, a partir da celebração do convênio, de novos incentivos fiscais, ressalvados os publicados e registrados no Confaz (Cláusula sexta); e

f) aplicação da remissão e da anistia também aos incentivos fiscais vinculados ao ICMS que forem desconstituídos judicialmente por não atenderem ao disposto no art. 155, § 2º, XII, 'g', da Constituição Federal (Cláusula sétima);

Ademais, o referido convênio condicionou a aplicação dessas regras à edição de diversos instrumentos normativos no âmbito do Poder Legislativo:

a) resolução do Senado Federal que estabeleça a redução gradual das alíquotas interestaduais de ICMS (Cláusula décima, I);

b) emenda à constituição que promova a repartição do ICMS entre o Estado de origem e o Estado de destino, nos casos de operações que destinem bens/serviços a consumidor final não contribuinte do imposto (Cláusula décima, II);

c) leis complementares que instituem fundos federativos com recursos da União, auxílio financeiro da União aos Estados, DF e aos respectivos Municípios, redução gradual de alíquotas do ICMS nas operações interestaduais, repartição do ICMS nas operações interestaduais

destinadas a consumidor final não contribuinte, afastamento da aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal — LC nº 101/2000 aos incentivos (Cláusula décima primeira); e

d) legislação da União que crie novos critérios de atualização monetária para os contratos de refinanciamento celebrados entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (Cláusula décima segunda); etc.

Observa-se que o Convênio ICMS nº 70/2014 ainda não surte efeitos concretos, pois sua aplicação está condicionada à aprovação de ampla legislação no Congresso Nacional. Ademais, esse convênio não apresenta nenhuma sugestão de alteração do quórum de unanimidade para a aprovação de novos incentivos fiscais, bem como autoriza o não reconhecimento de créditos de ICMS relativos aos incentivos fiscais concedidos em outras unidades federativas que não forem publicados, depositados e registrados no Confaz. Quer dizer, trata-se o Convênio ICMS nº 70/2014, definitivamente, de solução inócua.

6.4.3 Resolução do Senado nº 13, de 25 de abril de 2012

Uma das modalidades de conflito fiscal mais conhecidas é a “guerra dos portos” ou “guerra de importação”. Como instrumento de atração de investimentos privados e de aumento nas receitas tributárias, diversos Estados localizados em áreas portuárias, como Alagoas, Espírito Santo e Santa Catarina, por exemplo, passaram a conceder incentivos fiscais no ICMS incidente sobre as operações de importação de mercadorias e bens do exterior (ICMS-Importação).

Segundo Alcides Jorge Costa, esta modalidade de guerra fiscal surgiu em razão da dificuldade de se alcançar a unanimidade para aprovação de incentivos fiscais no âmbito do Confaz, motivo pelo qual diversos Estados têm cobrado, em média, um ICMS de 4% na importação, como forma de atrair empresas produtoras industriais que utilizam produtos importados em suas fábricas.⁷⁰⁵

É muito comum, nesse tipo de incentivo, a existência de importações fictícias para a empresa efetivamente instalada no território do Estado incentivador. Na prática, empresas especializadas em adquirir produtos estrangeiros para revenda (*tradings*⁷⁰⁶), para fugirem de

⁷⁰⁵ COSTA, Alcides Jorge. A resolução nº 13/2012 do Senado Federal e seus problemas. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 17. São Paulo: Dialética, 2013, p. 9.

⁷⁰⁶ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – guerra fiscal – operação interestadual e direito de crédito. Importação por conta e ordem. Resolução 13/2012 do Senado. Comércio eletrônico. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 16. São Paulo: Dialética, 2012, p.221. Segundo o autor, “a *trading* trata de todos os procedimentos fiscais alfandegários das importações, cuidando da logística, ajustando o

uma tributação mais pesada no seu Estado de origem, quando este não concede incentivo fiscal similar, ou para obterem algum tipo de vantagem financeira, como a negociação com pagamento de precatórios, por exemplo, abrem escritórios na região portuária onde conseguem o incentivo fiscal e, mediante a realização de operações triangulares (por conta e ordem de terceiro), ou seja, utilizando-se do famoso “jogo de notas fiscais”, realizam a entrega das mercadorias e/ou bens importados diretamente nos reais importadores, que normalmente são empresas localizadas em outros Estados da Federação.

O Senado Federal, por sua vez, no intuito de eliminar os efeitos econômicos negativos causados por este tipo de incentivo fiscal, aprovou a Resolução nº 13, de 25 de abril de 2012, substituindo, conforme art. 1º, §§ 1º e 2º,⁷⁰⁷ as alíquotas interestaduais de 7% e 12%, pela alíquota de 4%. Esta deverá ser aplicada nas operações interestaduais com bens e mercadorias importadas do exterior, bem como para bens industrializados no país, mas que tenham conteúdo de importação superior a 40%.

A medida adotada pelo Senado, no entanto, causou insatisfações no setor econômico, sobretudo dos Estados que promovem a guerra dos portos, bem como incitou divergências e debates no meio jurídico, motivo pela qual, desde 20 de setembro de 2012, a Resolução nº 13/2012 está sendo objeto de impugnação constitucional por meio da ADI 4.858,⁷⁰⁸ proposta pela Mesa Diretora da Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo, e distribuída ao Ministro Ricardo Lewandowski.

Em breve síntese, argumenta-se na inicial que o Senado não teria competência para dispor sobre alíquotas do ICMS com objetivos diversos da repartição de receitas entre os Estados e o Distrito Federal; que não se pode criar discriminação tributária em razão da origem (nacional ou importada) dos produtos sujeitos ao ICMS; que a distinção entre nacionais e importados contraria o critério da essencialidade do produto; que a resolução viola o princípio

transporte das mercadorias, identificando o armador, selecionando a seguradora, promovendo o despacho aduaneiro, efetuando o pagamento dos tributos e dos encargos portuários, obtendo licenças eventualmente exigidas pelos órgãos públicos, partilhando as mercadorias, acertando a armazenagem e a respectiva entrega do destinatário”.

⁷⁰⁷ “Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento). § 1º O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro: I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização; II - ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento). § 2º O Conteúdo de Importação a que se refere o inciso II do § 1º é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem”.

⁷⁰⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 4.858/DF. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4305968>>. Acesso em: 28 fev. 2015.

da reserva legal, por falta de tipicidade, e os princípios constitucionais econômicos; e que a operacionalização da sistemática criada é complexa e excessivamente dispendiosa, pois exige dos contribuintes o cumprimento de diversos deveres instrumentais (obrigações acessórias).

O Ministro Ricardo Lewandowski, em 14 de novembro de 2012, ao analisar o pedido liminar, levou em consideração a relevância do assunto e determinou a aplicação do rito abreviado para o julgamento da ação. Para o relator: “Tendo em vista a conveniência de um julgamento único e definitivo sobre o tema, além da evidente relevância da matéria e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, adoto o procedimento abreviado.”

Vê-se, assim, que a matéria impugnada será julgada diretamente no mérito, sem análise prévia do pedido de liminar, já que o tema, segundo o Ministro relator, merece análise urgente. Porém, cabe ressaltar, ainda hoje a ação não está conclusa para prolação de decisão final, o que justifica, mais uma vez, o argumento de que o STF não contribui para a resolução do problema da guerra fiscal.

Em termos práticos, ao reduzir as alíquotas interestaduais de 7% (operações originárias do Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo) ou 12% (operações originárias do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo) para 4% (independentemente da origem), aplicável aos produtos importados nas operações interestaduais, a sistemática desestimula o incentivo concedido nas regiões portuárias, já que estes também cobram, irregularmente, em média, um ICMS efetivo de 4% nas operações de importação. A redução das alíquotas interestaduais, por outro lado, promoveu uma maior repartição das receitas do ICMS entre os Estados, visto que o Estado destinatário passou a receber uma maior fatia do ICMS nas operações interestaduais (diferencial de alíquotas).⁷⁰⁹

Diante disso, parece que a Resolução nº 13/2012 está em consonância com as regras constitucionais, pois é de competência do Senado, por meio de resolução, de iniciativa do

⁷⁰⁹ Eis um caso hipotético (prático): antes da Resolução nº 13/2012, se no Estado de Pernambuco, por exemplo, uma empresa importadora recolhesse, em razão do incentivo fiscal, uma alíquota efetiva de 4% de ICMS sobre as mercadorias importadas, e se as mercadorias fossem revendidas a empresa sediada no Estado de Alagoas, este receberia uma parcela de ICMS de 5% a título de ICMS Antecipado ou diferencial de alíquotas {5% = 17% (alíquota interna) – 12% (alíquota interestadual)}. No entanto, após a Resolução nº 13/2012, se essa mesma empresa, sediada no Estado de Pernambuco, ainda com incentivo fiscal, importar mercadoria, o ICMS devido na operação de importação será de 4% sobre o produto importado, e se a mercadoria, em seguida, é revendida para empresa do Estado de Alagoas, este passa a receber na operação interestadual uma parcela de 13% {13% = 17% (alíquota interna) - 4% (alíquota interestadual)}. Ou seja, com as modificações promovidas pela Resolução, o Estado de Alagoas passou a receber 8% (8% = 13% - 5%) a mais de ICMS Antecipado. Por outro lado, o incentivo concedido para a empresa de Pernambuco perde seus efeitos concretos, pois a arrecadação do Estado não modifica, além de permanecer irregular. Ou seja, há, sem dúvida, um desestímulo econômico à manutenção do incentivo fiscal, passível de ser declarado inconstitucional a qualquer momento.

Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação, conforme prescreve art. 155, § 2º, IV, da CF/88.⁷¹⁰

Ademais, ao aprovar a referida resolução, o Senado interferiu positivamente nos efeitos negativos decorrentes da guerra dos portos, neutralizando os incentivos fiscais do ICMS concedidos nos Estados portuários (função de bloqueio), harmonizando as relações federativas. Como destaca Clélio Chiesa, é função do Senado, por meio de resolução, evitar conflitos federativos decorrentes de políticas tributárias que produzam efeitos perniciosos ao desenvolvimento do país.⁷¹¹

Apesar dos efeitos positivos apontados, não há dúvidas de que a nova sistemática tributária é complexa e dispendiosa para os contribuintes. Segundo Alcides Jorge Costa, os Estados que “[...] não concedem unilateralmente alíquota reduzida para a importação vão ter que lidar com créditos crescentes, uma vez que, como o Estado de São Paulo, seja cobrado 18% na importação e de 4% na remessa para outro Estado, vai haver enorme acúmulo de créditos”.⁷¹²

Não se deixa de reconhecer, também, que a Resolução nº 13/2012 não é uma garantia plena de que os Estados deixarão de conceder incentivos fiscais inconstitucionais e prejudiciais ao país. Além disso, a eventual declaração de inconstitucionalidade desse instrumento normativo trará insegurança jurídica e dificuldades operacionais e fiscais no futuro. Não obstante, a tentativa do Senado, mesmo que parcial e retardatária, demonstra empenho e certa preocupação para resolver o problema da guerra fiscal dos portos.

6.4.4 Proposta de Emenda à Constituição nº 41, de 2014

Entre tantas outras propostas de reforma tributária, tramita no Congresso Nacional um projeto de unificação das alíquotas interestaduais do ICMS. A Proposta de Emenda à Constituição — PEC nº 41/2014, apresentada em 5 de novembro de 2014, de autoria do Senador Walter Pinheiro, atualmente está na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania.⁷¹³ O texto

⁷¹⁰ “Art. 155. [...] § 2º. [...] IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; [...]”.

⁷¹¹ CHIESA, Clélio. **ICMS: sistema constitucional tributário – algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTr, 1997, p. 110.

⁷¹² COSTA, Alcides Jorge. A resolução nº 13/2012 do Senado Federal e seus problemas. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 17. São Paulo: Dialética, 2013, p. 11.

⁷¹³ BRASIL, Senado Federal. PEC Nº 41/2014. Fixa as alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações e prestações interestaduais, institui compensação financeira para os Estados,

prevê, na essência, a redução gradual nas alíquotas interestaduais do ICMS, a instituição de um sistema de compensação financeira para Estados e Municípios, e a criação de um Fundo de Desenvolvimento Regional — FDR.

De acordo com o texto proposto e suas justificativas, verifica-se que a PEC nº 41/2014 visa estabelecer uma redução progressiva nas alíquotas interestaduais (art. 1º, I ao VIII), iniciando-se com 11% (onze por cento), para, no prazo de oito anos, a contar do exercício subsequente à entrada em vigor da emenda, chegar-se a 4% (quatro por cento).

Segundo o autor da proposta, em consideração às peculiaridades das regiões brasileiras, estabeleceu-se, para as operações destinadas às regiões de menor desenvolvimento econômico (art. 1º, § 1º, I a III), alíquotas interestaduais menores, reduzindo-as para 6% (seis por cento) logo no primeiro ano de vigência, e para 4% (quatro por cento) já a partir do terceiro ano. Por sua vez, nas operações originadas nessas regiões, e com destino às regiões mais desenvolvidas (art. 1º, § 2º), as alíquotas passariam de 11% (onze por cento) a 7% (sete por cento) no período de cinco anos.

Diferenciou-se ainda o tratamento a ser dado às operações com gás natural nacional ou importado do exterior, para beneficiar as regiões de menor desenvolvimento econômico (art. 1º, § 2º, I a V), estabelecendo-se a alíquota de 7% (por cento) nas operações originadas nas regiões Sul e Sudeste, exceto no Estado do Espírito Santo, e destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, inclusive ao Espírito Santo; e de 12% (doze por cento) nas demais situações.

Consta também regras para conceder aos Estados uma garantia à efetiva compensação das perdas financeiras em decorrência da implementação das novas alíquotas (art. 3º, *caput*). Ademais, a compensação será considerada uma modalidade de transferência obrigatória, que vigorará pelo prazo de vinte anos (art. 1º, § 2º). O projeto estabelece ainda os princípios, as diretrizes, os prazos, a forma de transferência e sua previsão orçamentária (art. 1º, §§ 3º ao 7º).

No que diz respeito à criação do Fundo de Desenvolvimento Regional, o autor do projeto argumenta que a finalidade desse fundo constitucional é garantir o apoio dos Estados à unificação gradual das alíquotas do ICMS, motivo pelo qual foi fixado, desde logo, o limite de R\$ 8 bilhões anuais para o fim de financiar a execução de projetos de investimentos com potencial efeito multiplicador sobre a região e a dinamização da atividade econômica local (art.

o Distrito Federal e os Municípios, cria o Fundo de Desenvolvimento Regional – FDR, com a finalidade de financiar a execução de projetos de investimento com potencial efeito multiplicador sobre a região e dinamização da atividade econômica local, altera o inciso IV e revoga o inciso V do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=118813>. Acesso em: 3 mar. 2015.

13). Esse limite seria atingido no prazo de 4 (quatro) anos, a contar da produção dos efeitos da Emenda.

Enfim, para pôr fim na guerra fiscal, é necessário que se realize um novo pacto federativo, que envolva mudanças na legislação infraconstitucional relativas aos incentivos fiscais do ICMS, bem como uma reforma tributária no âmbito da repartição das receitas do ICMS entre Estados e Distrito Federal. Nesse contexto, a PEC nº 41/2014 promove correções significativas. Aguarde-se a sua aprovação.

6.4.5 Proposta de Resolução do Senado nº 1, de 2013

Registre-se, também, que tramita no Senado Federal, desde 4 de fevereiro de 2013, a Proposta de Resolução nº 1, de 2013,⁷¹⁴ apresentada pela Presidenta Dilma Rousseff. As emendas apresentadas à proposta original já foram discutidas e votadas pela Comissão de Assuntos Econômicos — CAE. Atualmente, a proposta aguarda análise da Comissão de Desenvolvimento Regional e Turismo.

De acordo com o texto final votado pela CAE, pretende-se reduzir as alíquotas interestaduais ao longo de 8 (oitos) anos (arts. 1º e 2º), nos moldes propostos na PEC nº 41/2014. No entanto, os efeitos da Resolução, caso seja aprovada, ficam condicionados à instituição de lei complementar que disponha sobre a concessão de auxílio financeiro pela União aos entes subnacionais, para viabilizar compensação das perdas financeiras, e à instituição e ao aporte de recursos para fundo de desenvolvimento regional, ambos considerados obrigatórios (art. 3º, I). A proposta fica condicionada ainda à definição de um quórum de 3/5 (três quintos) necessário para fins de celebração, no âmbito do Confaz, de um convênio por meio do qual sejam convalidados os efeitos de todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiros concedidos por todos os Estados e pelo Distrito Federal, em desacordo com a deliberação prevista no art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88, até a data da publicação da Resolução.

Observa-se que a Proposta de Resolução nº 1, de 2013, no que diz respeito ao ICMS, visa essencialmente deslocar gradualmente parcela desse gravame da origem para o destino, unificando as alíquotas interestaduais, providência esta que certamente desestimulará a guerra fiscal.

⁷¹⁴ BRASIL, Senado Federal. Projeto de Resolução nº 1, de 2013. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, nas operações e prestações interestaduais. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=110426>. Acesso em: 3 mar. 2015.

6.4.6 Projeto de Lei Complementar do Senado nº 130, de 2014

O Projeto de Lei Complementar do Senado — PLS nº 130, de 2014,⁷¹⁵ de autoria da Senadora Lúcia Vânia, foi apresentado em 16 de abril de 2014, tem como relator o Senador Luiz Henrique, foi aprovado na Comissão de Assuntos Econômicos — CAE e está pronto para ser votado no Plenário.

Segundo consta no texto substitutivo aprovado pela CAE, os Estados e o DF poderão, por meio de Convênio do Confaz:

- a) conceder remissão de créditos tributários constituídos ou não, decorrentes de incentivos fiscais instituídos em desacordo com o art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88 (art. 1º, I);
- b) reinstituir incentivos fiscais de acordo com legislação convalidada (art. art. 1º, II); e
- c) criar um novo quórum para a aprovação do convênio relativo à convalidação de incentivos fiscais já concedidos, exigindo-se, para tanto, a anuência de 2/3 (dois terços) das unidades federadas e de 1/3 das unidades integrantes de cada uma das cinco regiões do país (art. 2º, I e II).

No entanto, a proposta estabelece como condicionantes para a criação do convênio, a publicação e o depósito no Confaz de relação de todos os incentivos fiscais concedidos pela unidade federativa (art. 3º, I e II); cria prazos máximos, que variam entre de 1 (um) a 15 (quinze) anos, de acordo com a atividade da empresa incentivada, para concessão e prorrogação dos incentivos relativos à lista apresentada (art. 3º, §2º, I a IV); bem assim afasta as restrições previstas na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, relativas aos incentivos a serem convalidados (art. 4º).

Note-se que o quórum criado pelo PLS nº 130/2014 não se refere à aprovação de convênios que autorizem a criação de novos incentivos fiscais. Ou seja, a proposta resolve parcialmente o problema da guerra fiscal, pois trará maior segurança jurídica no que diz respeito à convalidação dos incentivos já concedidos, mas não corrige pontos essenciais da LC nº 24/75, que, a nosso ver, não foram recepcionados pelo texto constitucional em vigor.

⁷¹⁵ BRASIL, Senado Federal. PLS nº 130/2014. Convalida os atos normativos de concessão de benefícios fiscais e concede remissão e anistia de créditos tributários referentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=116962>. Acesso em: 3 março. 2015.

6.4.7 Soluções propostas

A efetiva pacificação da guerra fiscal no âmbito do ICMS, parece-nos, requer, além das modificações legislativas já discutidas, mudanças significativas na LC nº 24/75, que englobariam, por exemplo:

a) a revogação da exigência de unanimidade para instituição de novos incentivos fiscais. O quórum de “maioria absoluta”, nos moldes utilizados para aprovação de lei complementar, já atende à exigência de procedimento democrático; viabiliza, assim, a concessão de incentivos cuja proposta tenha como justificativa comprovada o desenvolvimento regional e a atração de novos investimentos que ainda não foram estabelecidos no país, por prazo certo e improrrogável;

b) modificação do texto da art. 10 da LC nº 24/75, para incluir outras espécies de incentivos tributários, como as isenções, as reduções de base de cálculo e de alíquota etc., quando estes forem concedidos em circunstâncias que não promovam prejuízos aos interesses dos demais Estados, bem assim incluir os incentivos financeiros, para dar conhecimento aos demais Estados do seu conteúdo, de modo a evitar fraudes e simulações. Em ambos os casos, dispensa-se a deliberação conjunta de todos os Estados e do DF, desde que obedecidas as regras estabelecidas em convênio específico.

c) definição de incentivos e benefícios fiscais, e de suas espécies, para evitar a concessão irregular de incentivos tributários com a roupagem de incentivos financeiros;

d) definição da natureza dos convênios relativos à concessão de incentivos fiscais, exigindo-se expressamente a criação de lei em sentido estrito (ou decreto legislativo) para aprovação do incentivo no Estado-membro e no DF;

e) revogação das sanções previstas no art. 8º, instituindo-se outras que sejam admitidas pelas normas constitucionais vigentes, como, por exemplo, vedar o recebimento de transferências voluntárias e a obtenção de garantia, direta ou indireta, de outro ente; impedir que sejam firmados convênios com a União; instaurar processo administrativo e judicial, por improbidade administrativa, em face do agente público que causar prejuízos ao patrimônio público etc.

f) reforma da estrutura do Confaz e de seus procedimentos, especialmente o que diz respeito à criação de novas atribuições, com maior participação da União nas deliberações relativas a projetos de desenvolvimento regional; à inclusão de alguma entidade representativa dos Municípios brasileiros como membro permanente, haja vista que a concessão de incentivos

no âmbito do ICMS, conforme entendimento do STF,⁷¹⁶ repercute diretamente nos valores da quota-parte imposto constitucionalmente pertencente aos Municípios.

6.5 Conclusão

É insita ao federalismo a competição, não a competição predatória, mas sim a competição em que aos concorrentes sejam asseguradas condições mínimas para competir. Toda competição fiscal, assim, ocorre dentro de um ambiente institucional que o regula, sendo importante identificar se há falhas institucionais que possam levar o fenômeno competitivo ser mais negativo do que positivo para uma Federação.

A guerra fiscal, por sua vez, é uma das graves consequências da desvirtuação do pacto federativo. No âmbito do ICMS, os Estados e o DF concedem incentivos sem observar a necessidade de deliberação conjunta, conforme prescreve a Constituição. Na tentativa de atrair novos investimentos e fortalecer a economia local, o ICMS é utilizado como barganha, muitas vezes, causando prejuízo às finanças públicas do Estado ou/e do país. Essa concessão de incentivos fiscais de forma arbitrária, sem cooperação e coordenação, tem como consequência o desequilíbrio na concorrência, a insegurança jurídica e desarmonia na Federação.

Entretanto, o problema da guerra fiscal não se limita à mera inobservância, pelos Estados e DF, das regras prescritas na LC nº 24/75. Há outras falhas institucionais graves que dificultam a harmonia federativa. O posicionamento inadequado do STF, no que diz respeito ao controle constitucional dos instrumentos normativos relativos aos incentivos do ICMS, contribui significativamente para o acirramento da guerra fiscal. A lentidão, o excesso de formalismo e a superficialidade das decisões, enfim, demonstram a falta de aptidão e de interesse do STF para resolver definitivamente problema.

Para que o Brasil volte a crescer, e retorne ao modelo de federalismo cooperativo fortalecido pela Constituição de 1988, é preciso que os Estados e o DF criem soluções

⁷¹⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 575.762/SC. Acórdão. Pleno. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Julgado em 18/06/2008. EMENTA: CONSTITUCIONAL. ICMS. REPARTIÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS. PRODEC. PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL DE SANTA CATARINA. RETENÇÃO, PELO ESTADO, DE PARTE DA PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. INCONSTITUCIONALIDADE. RE DESPROVIDO. I - A parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios. II - O repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual. III - Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias. IV - Recurso extraordinário desprovido. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=546141>>. Acesso em 6 set. 2015.

conjuntas, coordenadas pela União, e que o Legislativo realize reformas tributárias e financeiras visando reequilibrar o federalismo fiscal.

No âmbito do Confaz, constatou-se que o Protocolo ICMS nº 21/2011 foi um meio ilegítimo para resolver a inadequada repartição de receita do ICMS nas operações interestaduais realizadas por não contribuinte.

O Convênio ICMS nº 70/2014, por outro lado, não surte efeitos concretos, pois sua aplicação ficou condicionada à aprovação de ampla legislação no Congresso Nacional; além disso, não sugere modificações legislativas relativas ao quórum unânime exigido para a aprovação de novos incentivos fiscais, e, mais grave, autoriza, de forma inconstitucional, a glosa de créditos de ICMS nas operações realizadas em outras unidades federativas cujos incentivos não forem convalidados no Confaz.

Na esfera do Poder Legislativo, importantes projetos que modificam a legislação tributária e financeira estão em andamento. A recém-aprovada EC nº 87/2015 (PEC nº 197/12), que repartiu o ICMS nas operações interestaduais realizadas por consumidor final, contribuinte ou não do imposto, possivelmente resolverá o problema da guerra fiscal no comércio eletrônico.

A Resolução do Senado nº 13/2012, no entanto, não é uma garantia do fim da “guerra dos portos”, pois a eventual declaração de sua inconstitucionalidade poderá trazer insegurança jurídica, embora não se deixa de reconhecer que o Senado demonstra empenho e certa preocupação para resolver o problema, mesmo que de forma retardatária e parcial.

A PEC nº 41/2014 certamente fará correções significativas nas distorções do federalismo fiscal brasileiro, pois propõe a unificação gradual das alíquotas interestaduais do ICMS, a criação de um sistema de compensação financeira para Estados e Municípios, e a instituição de um Fundo de Desenvolvimento Regional — FDR.

A Proposta de Resolução do Senado nº 1/2013 também propõe o deslocamento de parcela do ICMS, da origem para o destino, unificando as alíquotas interestaduais, providência que desestimulará a guerra fiscal.

A Proposta de Lei Complementar do Senado nº 130/2014, por sua vez, trará maior segurança jurídica no que concerne à convalidação dos incentivos já concedidos, mas não corrige as regras da LC nº 24/75 que não foram recepcionados pela Constituição.

A reforma tributária que está em andamento, enfim, possivelmente corrigirá grande parte das causas da guerra fiscal do ICMS, mas ainda não será suficiente para encerrar a competição exacerbada.

Importantes regras estabelecidas na LC nº 24/75 ainda não estão sendo objeto de modificação, como, por exemplo, a readequação dos tipos de incentivos fiscais que devem ser

autorizados por todos os Estados e o DF (art. 1º), a exigência de unanimidade para instituição de novos incentivos fiscais (art. 2º, §2º), a permissão para a ratificação de convênios autorizativos por meio de decreto do Poder Executivo (art. 4º), e a autorização para a aplicação de sanções não admitidas pela Constituição em vigor (art. 8º).

Além disso, não se discutiu até hoje uma proposta de LC que defina o que é um “incentivo fiscal”, que demarque a natureza jurídica dos “convênios” relativos à concessão de incentivos fiscais, e que reformule a estrutura e a função do Conselho Nacional de Política Fazendária — Confaz.

Em suma, o fim da guerra fiscal depende de controle efetivo dos incentivos fiscais, de soluções conjuntas dos três entes federativos e de reformas tributária e financeira amplas.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objeto de estudo os incentivos fiscais concedidos no âmbito do ICMS, um dos instrumentos mais utilizados atualmente pelos Estados e o Distrito Federal para intervir nas relações privadas, na busca de desenvolvimento socioeconômico. O problema central do estudo, diante desse contexto, consistiu na investigação de ter sido todo o texto da LC nº 24/75 recepcionado pela Constituição vigente; ou, mais especificamente, se há vedação constitucional à concessão unilateral pelos Estados-membros e DF de toda e qualquer modalidade de incentivo fiscal; se o art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88 realmente exige deliberação “unânime” para aprovação e revogação de incentivos fiscais; se as sanções criadas pela referida lei podem ser aplicadas na atualidade; e se existem falhas no direito brasileiro que inviabilizam a concessão de incentivos no âmbito do ICMS, que promovem competição fiscal ilegal, e que permitem o desperdício de dinheiro público e a deterioração das relações federativas.

Inicialmente, observou-se que a partir da transição do Estado liberal ao Estado social a atuação estatal voltou-se ao atendimento das necessidades despertadas no seio da sociedade, motivo pelo qual a tributação se transformou num instrumento indispensável ao processo de condução da atividade socioeconômica, seja estimulando-a seja desestimulando-a, para atingir objetivos e valores constitucionais tão importantes quanto a arrecadação tributária. A intervenção socioeconômica, contudo, encontra diversos limites constitucionais e legais, cuja finalidade é garantir a harmonia e a coexistência dos diferentes valores e objetivos colhidos no plano fático e positivados no texto constitucional.

A extrafiscalidade, nesse cenário, é um fenômeno amplo, que compreende um aspecto positivo (estímulo) e um negativo (desestímulo), ambos com propósitos de direcionar as condutas dos indivíduos para alcançar metas econômicas, ecológicas, sociais, políticas etc. Os incentivos fiscais, por sua vez, estão inseridos no contexto do estímulo fiscal, do encorajamento de comportamentos ou das denominadas sanções premiaias.

Os incentivos fiscais, no Brasil, não foram definidos pela legislação, mas podem ser delimitados por meio de seu regime jurídico. Assim, constatou-se que há incentivos fiscal-tributários, que atuam no âmbito da receita, como as isenções, a redução de alíquotas, a remissão, a anistia etc.; e há incentivos fiscal-financeiros, que atuam no âmbito da despesa, como os subsídios, as subvenções, os empréstimos públicos, as devoluções de tributos, a doação de imóveis destinados a estabelecimentos etc. A concessão de quaisquer dessas espécies de

incentivos fiscais, no entanto, nos termos prescritos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, deve preservar o equilíbrio das contas públicas e a transparência fiscal.

A concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS, entretanto, é questão complexa e problemática. Por ser o ICMS um tributo de características nacionais, cuja incidência, na maior parte das vezes, ocorre em toda a cadeia econômica, pode ser que um incentivo concedido num Estado repercute negativamente noutro. Prevendo essa situação, o legislador constituinte de 1988 restringiu consideravelmente a competência dos Estados e do DF, tanto para impor como para exonerar esse gravame; além disso, criou diversos mecanismos políticos e jurídicos para possibilitar a harmonia do sistema. Porém, constatou-se que a regulação do tema ainda não se adequou às previsões constitucionais. A LC nº 87/96, que seria o instrumento normativo responsável para tratar dos incentivos do ICMS, em virtude de um acordo político, não regulou a matéria, motivo pelo qual ainda hoje o assunto é disciplinado pela LC nº 24/75, criada num momento histórico-político-constitucional totalmente diverso do atual.

A LC nº 24/75, na verdade, não foi recepcionada em sua totalidade pelo sistema constitucional em vigor, visto que: a) viola o princípio democrático, a igualdade entre os Estados e o federalismo, ao exigir unanimidade para a aprovação de convênios autorizativos de incentivos fiscais; b) fere os princípios da legalidade tributária e da separação dos poderes, ao autorizar ratificação de incentivos por decreto do Poder Executivo; c) interfere em assunto que não lhe diz respeito, ao exigir convênios para incentivos estritamente financeiros, ou para os tributários que não repercutam negativamente na Federação, já que só ao Estado e ao DF compete decidir como aplicar suas receitas arrecadadas ou como tributar ou exonerar determinada atividade local; d) afronta o princípio da separação dos poderes, a segurança jurídica, a boa-fé do contribuinte e as regras relativas à partilha constitucional de receitas, ao criar um sistema de sanções que: d.1) autoriza invalidação de instrumentos normativos de outros Estados e a glosa de créditos transferidos pelo Estado de origem, d.2) atribui competência ao TCU para presumir irregularidade das contas estaduais e distritais e para vedar transferências de receitas para Estados e o DF.

Portanto, constatou-se que a LC nº 24/75 é uma grave falha de atuação do direito brasileiro, por não regular adequadamente o procedimento de aprovação de convênios no Confaz, a fim de autorizar a concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS; por impedir o diálogo entre os entes federativos, nos casos em que o incentivo fiscal não seja inconstitucional; por ser também uma das causas do conflito fiscal; e por promover insegurança jurídica e desequilíbrios nas relações federativas.

No que diz respeito ao federalismo brasileiro, verificou-se que há historicamente um predomínio da União em face dos demais entes da Federação. Apesar de o legislador constituinte de 1988 ter aprovado uma Constituição descentralizadora, dando maior autonomia aos entes subnacionais, as modificações constitucionais e legais subsequentes fortaleceram o ente central, pois lhe foram atribuídas outras competências tributárias, fragilizando indiretamente a autonomia dos entes periféricos.

Na realidade, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estão cada vez mais subjugados às decisões do Poder central, pois este detém grande parte da arrecadação tributária, passou a investir vertiginosamente em tributos cuja arrecadação não é compartilhada com os entes subnacionais; ademais, deixou de incrementar a arrecadação dos tributos cuja divisão das receitas é obrigatória constitucionalmente, bem como utiliza critérios inadequados e desatualizados para repartir o produto de sua arrecadação entre os demais entes federativos. Quer dizer, o modelo atual de federalismo fiscal brasileiro tem provocado desequilíbrios nas relações federativas, dentre os quais está a acirrada competição fiscal entre os entes federativos por desenvolvimento socioeconômico via concessão de incentivos fiscais.

Ressalte-se, contudo, que a competição é ínsita ao federalismo, não a competição predatória, mas aquela em que aos concorrentes sejam asseguradas condições mínimas para competir, haja vista que toda competição fiscal ocorre dentro de um ambiente institucional que o regula. Nesse sentido, importante é que não existam falhas institucionais que possam levar o fenômeno competitivo a ser mais negativo do que positivo para a Federação.

A guerra fiscal, nesse contexto, é uma das graves consequências da desvirtuação do pacto federativo. No âmbito do ICMS, os Estados e o DF concedem incentivos unilateralmente, sem observar a exigência de deliberação conjunta, conforme prescreve a Constituição de 1988. Na tentativa de atrair novos investimentos e de fortalecer a economia local, o ICMS é utilizado, mormente, como instrumento de barganha; muitas vezes, causando prejuízo às finanças do Estado e/ou do país. Esse tipo de política fiscal arbitrária, sem cooperação e coordenação, é que tem consequências negativas porquanto desequilibra a concorrência, promove insegurança jurídica e desarmonia na Federação.

O problema da guerra fiscal não se limita à mera inobservância das regras prescritas pela LC nº 24/75. Há outras falhas institucionais graves que dificultam a harmonia federativa. O posicionamento inadequado do STF, por exemplo, no que diz respeito ao controle constitucional dos instrumentos normativos que concedem incentivos do ICMS, contribuiu significativamente para o agravamento da guerra fiscal ao longo dos anos. A lentidão, o excesso

de formalismo e a superficialidade das decisões, enfim, são fatores que demonstram a falta de aptidão e de interesse do guardião da Federação para resolver o problema.

O crescimento socioeconômico do País requer, assim, modificações também na forma de atuação conjunta dos Estados, do DF e da União, bem como exige alterações legislativas urgentes, de modo que se restabeleça o reequilíbrio da Federação brasileira. As medidas adotadas pelo Confaz mostraram-se inadequadas: o Protocolo nº 21/2011 é instrumento inconstitucional para realizar a repartição receita do ICMS e o Convênio nº 70/2014 é ineficaz para convalidar incentivos fiscais, assim como é inconstitucional por autorizar a glosa de créditos do ICMS.

A reforma tributária que já está em andamento no Congresso Nacional, parece-nos, corrigirá importantes causas da guerra fiscal do ICMS, pois há propostas de alteração das alíquotas interestaduais, de compensações financeiras pelas prováveis perdas dos Estados e do DF e de criação de um Fundo de Desenvolvimento Regional. Mesmo assim, tal reforma é parcial.

Em virtude disso, apontaram-se algumas sugestões para aprimorar a regulamentação dos incentivos fiscais do ICMS, e, por consequência, acabar com a guerra fiscal. Como exemplos, a modificação da LC nº 24/75, principalmente no que concerne à readequação dos tipos de incentivos fiscais que devem ser autorizados por todos os Estados e o DF (art. 1º), à exigência de unanimidade para instituição de novos incentivos fiscais (art. 2º, §2º), à permissão para ratificação de convênios por meio de decreto do Poder Executivo (art. 4º), e à autorização para aplicação de sanções não admitidas pela Constituição vigente (art. 8º). Ademais, sugeriu-se que fosse definida legalmente a expressão “incentivo fiscal” e demarcada a natureza jurídica dos “convênios” relativos à concessão de incentivos fiscais, bem como que fossem reformuladas a estrutura e as funções do Confaz.

Este trabalho, está claro, não pretendeu exaurir o tema dos incentivos fiscais do ICMS, e nem poderia, quer pela sua amplitude, quer pela sua complexidade. Há questões que devem ser investigadas com mais profundidade, a exemplo dos reflexos negativos da concessão de incentivos do ICMS no valor das transferências obrigatórias das receitas de arrecadação do ICMS para os Municípios, a participação desses entes nas decisões do Confaz, o controle orçamentário dos incentivos concedidos etc. Enfim, esta pesquisa é apenas um olhar e uma revisita ao tema.

REFERÊNCIAS

- ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributária**. Madrid: Marcial Pons, 2009.
- ALAGOAS. Lei n. 6.474, de 24 de maio de 2004. Estabelece a antecipação tributária do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias por contribuintes deste Estado. Disponível em: <<http://gcs.sefaz.al.gov.br/sfz-gcs-web/documentos/visualizarDocumento.action?key=fUMMa9rzZdg%3D&access=>>. Acesso em: 1 mar. 2015.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ARZUA, Heron. Incentivos fiscais (ICMS) no Brasil e no Paraná: a questão do direito adquirido das empresas. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 73, p. 136-143, 2001.
- ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 2. ed. Atual. por Rosalea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.
- ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e legítima expectativa do contribuinte. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**. Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, p. 1-16, nov./dez. 2005, jan. 2006. Disponível em: <[www://www.direitodoestado.com.br](http://www.direitodoestado.com.br)> Acesso em: 30 set. 2014.
- _____. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rev. e atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria geral do federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- BARRETO, Aires Fernandino. Crédito de ICMS – Limites da lei complementar. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ICMS, a Lei Complementar 87/96 e Questões Jurídicas Atuais**. São Paulo: Dialética, 1996.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.
- _____. **Curso de direito econômico**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2004.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

_____. **Dilemas do estado federal brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2004.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não-confisco**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **A constituição aberta: temas políticos e constitucionais da atualidade, com ênfase no federalismo das regiões**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Do estado liberal ao estado social**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. O caminho para um federalismo das regiões. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v. 17, n. 65, p. 115-126, jan./mar. 1980.

_____. **Teoria do estado**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BORGES, José Souto Maior. A lei de responsabilidade fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 63, p. 81-99, dez. 2000.

_____. **Introdução ao direito financeiro**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias. **Revista de Direito Público**. São Paulo: RT, n. 41/42, p. 43-54, jan./jun 1977.

_____. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. Ato Complementar n. 34, de 30 de janeiro de 1967. Estabelece para os Estados e Municípios uma política comum em matéria do imposto de circulação de mercadorias. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-34-67.htm>. Acesso em: 29 set. 2014.

_____. Constituição (1946). Emenda Constitucional n. 18, de 1 de dezembro de 1965. Reforma do sistema tributário. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 29 set. 2014.

_____. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 29 set. 2014.

_____. Constituição (1967). Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 29 set. 2014.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 29 set. 2014.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003. Brasília, DF. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/EmendasEmc/emc_42.htm>. Acesso em: 29 set. 2014.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional n. 87, de 16 de abril de 2015. Brasília, DF. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm>. Acesso em 5 de set. 2015.

_____. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 29 set. 2014.

_____. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 29 set. 2014.

_____. Lei Complementar n. 138, de 2 de dezembro de 2010. Altera a Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp138.htm>. Acesso em: 29 set. 2014.

_____. Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 29 set. 2014.

_____. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 29 set. 2014.

_____. Lei n. 10.336, de 19 de dezembro de 2001. Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110336.htm>. Acesso em: 29 set. 2014.

_____. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em: 29 set. 2014.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 29 set. 2014.

_____. Lei n. 7.827, de 27 de setembro de 1989. Regulamenta o art. 159, inciso I, alínea c, da Constituição Federal, institui o Fundo Constitucional de Financiamento do Norte - FNO, o Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste - FNE e o Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste - FCO, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17827.htm>. Acesso em: 31 jan. 2015.

_____. Lei n. 8.989, de 24 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre a Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI, na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas portadoras de deficiência física, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18989.htm>. Acesso em: 24 jul. 2014.

_____. Ministério da Fazenda. CONFAZ. Convênio ICMS n. 100, de 6 de novembro de 1997. Reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1997/CV100_97.htm>. Acesso em: 29 set. 2014.

_____. Ministério da Fazenda. CONFAZ. Convênio ICMS n. 133, de 2 de janeiro de 1998. Aprova o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1997/CV133_97.htm>. Acesso em: 29 set. 2014.

_____. Ministério da Fazenda. CONFAZ. Convênio ICMS n. 143, de 20 de dezembro de 2006. Institui a Escrituração Fiscal Digital — EFD. Disponível em: <<https://www1.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 30 jul. 2014.

_____. Ministério da Fazenda. CONFAZ. Convênio ICMS n. 2, de 20 de dezembro de 2010. Autoriza os Estados de Rondônia e Pará a não exigir os débitos fiscais que especifica. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/2010/CV002_10.htm>. Acesso em: 8 set. 2015.

_____. Ministério da Fazenda. CONFAZ. Convênio ICMS n. 70, de 29 de julho de 2014. Dispõe sobre as regras que deverão ser observadas para fins de celebração de convênio que trate da concessão de remissão e anistia de créditos tributários relativos a incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS autorizados ou concedidos pelas unidades federadas sem aprovação do CONFAZ, bem como da sua reinstituição. Disponível em: <http://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/icms/2014/cv070_14>. Acesso em: 4 mar. 2015.

_____. Ministério da Fazenda. CONFAZ. Convênio ICMS n. 81, de 15 de setembro de 1993. Estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/Confaz/Convenios/icms/1993/CV081_93.htm>. Acesso em: 30 jul. 2014.

_____. Ministério da Fazenda. CONFAZ. Protocolo ICMS n. 10, de 18 de abril de 2007. Estabelece obrigatoriedade da utilização da Nota Fiscal Eletrônica — NF-e. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Protocolos/ICMS/2007/pt010_07.htm>. Acesso em: 30 jul. 2014.

_____. Ministério da Fazenda. CONFAZ. Protocolo ICMS n. 21, de 1 de abril de 2011. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. Disponível em: <http://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/icms/2011/pt021_11>. Acesso em: 1 mar. 2015.

_____. Senado Federal. PEC n. 41/2014. Fixa as alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações e prestações interestaduais, institui compensação financeira para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, cria o Fundo de Desenvolvimento Regional – FDR, com a finalidade de financiar a execução de projetos de investimento com potencial efeito multiplicador sobre a região e dinamização da atividade econômica local, altera o inciso IV e revoga o inciso V do § 2º do art. 155 da Constituição Federal. <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=118813>. Acesso em: 3 mar. 2015.

_____. Senado Federal. Projeto de Resolução n. 1/2013. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, nas operações e prestações interestaduais. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=110426>. Acesso em: 3 mar. 2015.

_____. Senado Federal. PSL n. 130/2014. Convalida os atos normativos de concessão de benefícios fiscais e concede remissão e anistia de créditos tributários referentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=116962>. Acesso em: 3 mar. 2015.

_____. Senado Federal. Resolução n. 22, de 19 de maio de 1989. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=132875&tipoDocumento=RSF&tipoTexto=PUB>>. Acesso em: 26 ago. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança n. 31.714/MT. Acórdão. Segunda Turma. Ministro Relator Castro Meira, julgado em 03/05/2011, publicado em 19/09/2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1011489&sReg=201000445073&sData=20110919&formato=HTML>. Acesso em: 22 set. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 915.753. Acórdão. Segunda Turma. Relator Min. Humberto Martins, julgado em 22 de maio de 2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=3136952&num_registro=200700049591&data=20070604&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 29 set. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 915.753. Acórdão. Segunda Turma. Relator Min. Humberto Martins, julgado em 22 de maio de 2007. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial>>

=3136952&num_registro=2007000495_91&data=20070604&tipo=5&formato= PDF> .
Acesso em: 29 set. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 509. Julgada em 26 de março de 2014. Publicada no Dje em 31 de março de 2014. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=509&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO>.
Acesso em: 21 set. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. ACO 541/DF. Acórdão. Pleno. Relator Ministro Gilmar Mendes. Julgado em 19 de abril de 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266113>>. Acesso em: 4 set. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.345/SC. Acórdão. Pleno. Relator Min. Cezar Peluso. Julgado em 30 de junho de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1875169>>. Acesso em: 2 ago. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 3.421/PR. Acórdão. Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 05.05.05. DJ em 28.05.2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.sf?seq_objetoincidente=2275601>. Acesso em: 12 set. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 4.858/DF. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4305968>>. Acesso em: 28 fev. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 4.481/PR. Acórdão. Pleno. Relator Min. Luís Roberto Barroso. Julgado em 11 de março de 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3977732>>. Acesso em: 22 ago. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 4.713/DF. Pleno. Relator Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=4713&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 1 mar. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADPF 198/DF. Liminar. Rel. Min. Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3796893>> Acesso em: 24 fev. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante n. 69. Proposta de iniciativa do Min. Gilmar Mendes. Processo nº 9941702-87.2012.01.01.0000. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>> Acesso em: 28 jul. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 161031/MG. Acórdão. Pleno. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgado em 24/03/1997. DJ 06-06-1997. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+%29%28161031%2ENUME%2E+OU+161031%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinurl.com/k67vpwy>>. Acesso em: 22 set. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 539.130/RS. Acórdão. Segunda Turma. Relatora Min. Ellen Gracie. DJe nº 22, de 04/12/2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=607390>>. Acesso em: 30 ago. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 575.762/SC. Acórdão. Pleno. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Julgado em 18/06/2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=546141>>. Acesso em 6 set. 2015.

BUZUID, Alfredo. **O estado federal brasileiro**. Brasília: Ministério da Justiça, 1971.

CAENEGEM, R. C. van. **Uma introdução histórica ao direito constitucional ocidental**. Trad. Alexandre Vaz Pereira. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004, p. 191-222.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2004.

CARDOSO, Anderson Trautmann. Não-cumulatividade do ICMS: dimensão normativa e eficácia. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, ano 15, n. 76, p. 11-35, set./out. 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 19. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, José Augusto Moreira de. Federalismo e descentralização: características do federalismo fiscal brasileiro e seus problemas. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo (coord.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 55-82.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. “Guerra fiscal” no âmbito do ICMS. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (coord.). **ICMS: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 245-294.

CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexos sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 23-94.

_____. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CASTILHO, Fabio Roberto Corrêa. **Alterações constitucionais do ICMS, guerra fiscal, competência tributária e melhoria do ambiente de negócios no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

CATÃO, Marcos André Vinhais. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Lisboa: Almedina, 2012, p. 95-208.

CHIESA, Clélio. **ICMS: sistema constitucional tributário – algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTr, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Natureza jurídica dos convênios de Estados-Membros: inconstitucionalidade continuada. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 64, p. 178-181, 1994.

_____. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

_____. Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 347-353.

_____. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014.

_____. Repartição de receitas tributárias e transferências intergovernamentais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo (coord.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 197-216.

COSTA, Alcides Jorge. A resolução nº 13/2012 do Senado Federal e seus problemas. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 17. São Paulo: Dialética, 2013, p. 9-11.

COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. **Federalismo & ICMS: reflexos tributários**. Curitiba: Juruá, 2004.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DARZÉ, Andrea Medrado. A “guerra fiscal” no âmbito do ICMS. In: COSTA, Alcides Jorge et al. **IX Congresso Nacional de Estudos Tributários: sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: Jose Bushatsky, 1972.

ELALI, André. **Incentivos fiscais internacionais**: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

_____. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 37-66.

_____; ZARANZA, Evandro. Indução econômica por meio da tributação. Incentivos fiscais nas microrregiões. Aspectos pontuais da Lei 11.196/2005. **Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTRIB**. São Paulo: RT, ano 14, n. 72, p. 8-23, jan./fev. 2007.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo em el estado social y democrático de derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. v. I. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Direito constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, 2007.

_____. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FERREIRA, Pinto. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. 5. ed. Forense: Rio de Janeiro, 2004.

FURLAN, Valéria. **IPRU**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias: incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. **Novos horizontes da tributação**: um diálogo luso-brasileiro. Lisboa: Almedina, 2012, p. 9-94.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Mauricio (org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004, p. 33-66.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. **O federalista**. Trad. de Hiltomar Martins Oliveira. Belo Horizonte: Líder, 2003.

HARADA, Kiyoshi. Incentivos fiscais em face da lei de responsabilidade fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais**:

questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 245-252.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro.** São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HORTA, Raul Machado. Organização constitucional do federalismo. **Revista de Informação Legislativa Brasileira.** Ano 22, n. 87, p. 5-22, jul./set. 1985.

_____. Reconstrução do federalismo brasileiro. **Revista de Informação Legislativa Brasileira.** Ano 18, n. 72, p. 13-28, out./dez. 1981.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA — IPEA. **Vendas on-line no Brasil: uma análise do perfil dos usuários e da oferta pelo setor do comércio.** Comunicado n. 95, jun. 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110602_comunicadoipea95.pdf>. Acesso em: 1 mar. 2015.

IVO, Gabriel Ivo. **Constituição estadual: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro.** São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. **Norma jurídica: produção e controle.** São Paulo: Noeses, 2006.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado.** Trad. Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. **Teoria pura do direito.** Trad. João Baptista Machado. 6. ed., São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KOZIKOSKI, Sandro Marcelo. As súmulas vinculantes na esteira da Lei 11.417/2006. In: MEDINA, José Miguel Garcia (coord.). **Os poderes do juiz e o controle das decisões judiciais.** São Paulo: RT, 2008, p. 1195-1211.

LEITÃO, Alejandro; IRFFI, Guilherme; LINHARES, Fabrício. Avaliação dos efeitos da lei Kandir sobre a arrecadação do ICMS no estado do Ceará. **Revista de Planejamento e Políticas Públicas.** IPEA, n. 39, jul./dez. 2012. Disponível em : <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/viewFile/314/273>>. Acesso em: 20 ago. 2014.

LEVI, Lucio. Federalismo. In: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política.** v. 1. 11. ed. Trad. João Ferreira. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, p. 475-486.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações ao poder de tributar.** Recife: Nossa Livraria, 2005.

_____. Função social dos tributos: ICMS e segurança pública. **Revista Interesse Público.** Belo Horizonte: Fórum, ano 12, v. 60, p. 209-216, mar./abr. 2010.

LOEWENSTEIN, Karl. **Teoría de la constitución.** Trad. Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ariel, 1986.

LUNARDELLI, Pedro Guilerme Accorsi. **Isenções tributárias.** São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. Imposto de Renda. Pessoa Jurídica. Depreciação Acelerada. Art. 46 da Lei nº 8.383/91. In: MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 67-85.

_____. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MALUF, Sahid. **Teoria geral do estado**. 26. ed. São Paulo: Globo, 2007.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Tutela antecipatória, julgamento antecipado e execução imediata da sentença**. 4. ed. São Paulo: RT, 2000.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: MP Ed., 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexos sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 1-22.

_____. ICMS – incentivos fiscais e financeiros – limite constitucional. **Repertório IOB de jurisprudência**. v. I, n. 22. São Paulo: 2004.

_____. Inteligência da lei de responsabilidade fiscal (lei complementar 101/2000): estímulos sem impacto orçamentário não são pelo dispositivo abrangidos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 72, p. 137-144, 1999.

_____. **Sistema tributário na constituição de 1988**. 2. ed. São Paul: Saraiva, 1990.

MATTOS, Aroldo Gomes. A natureza e o alcance dos convênios em matéria de ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 79, p. 7-18, 2002.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELLO, Marcos Bernardes de. Contribuição ao estudo da incidência da norma jurídica tributária. In: BORGES, José Souto Maior (coord.). **Direito tributário moderno**. São Paulo: Bushatky, 1977, p. 1-49.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – guerra fiscal – operação interestadual e direito de crédito. Importação por conta e ordem. Resolução 13/2012 do Senado. Comércio eletrônico. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 16. São Paulo: Dialética, 2012, p. 202-236.

_____. **ICMS: teoria e prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Guerra fiscal, desigualdades regionais e federalismo fiscal brasileiro. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo (coord.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 327-357.

MORBIDELLI, Janice Helena Ferreri. **Um novo pacto federativo para o Brasil**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

MURPHY, Liam; NAGAL, Thomas. **O mito da propriedade**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2012.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos**. Lisboa: Almedina, 2004.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Contribuição ao estudo das normas de exoneração tributária no plano da teoria geral do direito tributário. **Revista de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 73, p. 233-254, 1996.

OLIVEIRA, Júlio Maria de; MIGUEL, Carolina Romanini. Competência tributária para instituir o ICMS e a concorrência entre as unidades da Federação. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (org.). **ICMS: questões fundamentais**. São Paulo: MP Ed., 2006, p. 141-164.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 2. ed. São Paulo: RT, 2007.

_____. Exigência da unanimidade na concessão de estímulos fiscais e a constitucionalidade da LC nº 24/75 (sanções para quem descumpra glosa de créditos). In: COSTA, Alcides Jorge et al. **IX Congresso Nacional de Estudos Tributários: sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012.

_____; HORVATH, Estevão. **Manual de direito financeiro**. São Paulo: RT, 1990.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via ICMS: controle dos incentivos fiscais e os casos “FUNDAP” e “Comunicado CAT nº 36/2004”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 67-90.

PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 15-35.

PONTES, Helenison Cunha. O princípio da capacidade contributiva e extrafiscalidade: uma conciliação possível e necessária. In: SCAFF, Fernando Facury (coord.). **Ordem econômica e social: estudos em homenagem a Ary Brandão de Oliveira**. São Paulo: LTr, 1999, p. 144-159.

PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. Federalismo, tipos de estado e conceito de estado federal. In: CONTI, José Mauricio (org.). **Federalismo fiscal**. Baueri: Manole, 2004, p. 1-13.

PORTUGAL. Decreto-Lei n. 215, de 1 de julho de 1989. Aprova o Estatuto dos Benefícios Fiscais — EBF. Disponível em: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/bf_rep/index_ebf.htm>. Acesso em: 23 jul. 2014.

_____. Decreto-Lei n. 398, de 17 de dezembro de 1998. Aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes. Disponível em: <<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/87CAB3CA-4ED1-411A-9BDE-3E9725C24F21/0/LGT.pdf>>. Acesso em: 8 mar. 2015.

PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap, 2000.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Demonstrativos dos Gastos Tributários – Estimativas Bases Efetivas - 2011**. Série 2009 a 2013. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2013/DGT2013.pdf>>. Acesso em: 22 jul. 2014.

_____. **Estudo sobre a Carga Tributária no Brasil**. Ano 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf>> Acesso em: 30 set. 2014.

RIO GRANDE DO SUL. Constituição (1989). Constituição Estadual do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 3 de outubro de 1989. Disponível em: <<http://www2.al.rs.gov.br/dal/LinkClick.aspx?fileticket=dqD9RmsBuJs%3d&tabid=3683&mid=5359>>. Acesso em: 14 set. 2014.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. **Novo manual de direito financeiro e direito tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

RUBINSTEIN, Flávio. Promoção da equalização fiscal no federalismo brasileiro: o papel dos fundos de participação. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo (coord.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 243-282.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero**. v. III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.

SCAFF, Fernando Facury. Guerra fiscal e súmula vinculante: entre o formalismo e o realismo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 18. São Paulo: Dialética, 2014, p. 90-115.

_____. **Responsabilidade civil do estado intervencionista**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

_____. Responsabilidade tributária e a inconstitucionalidade da guerra fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 43-60.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEGADO, Francisco Fernández. El federalismo en América Latina. **Cuadernos Constitucionales México-Centroamérica**, n. 41. México: UNAM, 2003.

SILVA, Beclate Oliveira. **A garantia fundamental à motivação da decisão judicial**. Salvador: JusPODIVM, 2007.

SILVA, Fernando Antônio Rezende da. **A reforma tributária e a federação**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

_____. ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. **Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros - Cadernos Fórum Fiscal**. ESAF. Brasília, n. 10, jun. 2009. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/estudos_pesquisas/forum-fiscal/publicacoes/cadernos-2004-a-2009>. Acesso em: 20 ago. 2014.

_____; OLIVEIRA, Fabrício Oliveira; ARAUJO, Erika. **O dilema fiscal**: remendar ou reformar? Rio de Janeiro: FGV, 2007.

SILVA, José Afonso da. Constitucionalismo federal no Brasil nos últimos 70 anos. In: **El constitucionalismo en las postrimerías del siglo XX**. t. III. México: UNAM, 1988. Disponível em: <<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=648>>. Acesso em: 13 nov. 2014.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Teoria da constituição econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

TARUFFO, Michele. Precedente e jurisprudência. **Revista Forense**. Trad. Arruda Alvim, Teresa Arruda Alvim Wambier e André Luís Monteiro. São Paulo: Forense, v. 415, ano 108, p. 277-290, jan./jun. 2012.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3. ed. São Paulo: Método, 2011.

_____. **Nova lei da súmula vinculante**: estudos e comentários à Lei 11. 417 de 19.12.2006. São Paulo: Método, 2007.

TELLES JÚNIOR, Goffredo. **O direito quântico**. 6. ed. São Paulo: Max Limonad, 1985.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 125-136.

TÔRRES, Heleno Taveira. Isenções no ICMS - limites formais e materiais. Aplicação da LC nº 24/75-. Constitucionalidade dos chamados “convênios autorizativos”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 72, p.88-93, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do STF. In: BONILHA, Paulo; COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, n. 24, p. 439-463, 2010.

_____. O poder de tributar no Estado Democrático de Direito. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito e poder**: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos. São Paulo: Manole, 2005, p. 460-504.

_____. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 327-345.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação**: imunidade e isonomia. v. III. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. v. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2008.

TUCCI, José Rogério Cruz e. **Precedente judicial como fonte do direito**. São Paulo: RT, 2004.

_____. **Tempo e Processo**: uma análise empírica das repercussões do tempo na fenomenologia processual (civil e penal). São Paulo: RT, 1997.

VARSAÑO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Revista Planejamento e Políticas Públicas**. IPEA, n. 15, p. 3-18, jun. 1997. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/127>>. Acesso em: 20 ago. 2014.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Recurso especial, recurso extraordinário e ação rescisória**. 2. ed. São Paulo: RT, 2006.

_____. Precedentes e evolução no direito. In: WAMBIER, Tereza Arruda Alvim (coord.). **Direito jurisprudencial**. São Paulo: RT, 2012, p. 11-95.

WOLKART, Erik Navarro. Súmula vinculante: necessidade e implicações práticas de sua adoção (o processo civil em movimento). In: WAMBIER, Tereza Arruda Alvim (coord.). **Direito jurisprudencial**. São Paulo: RT, 2012, p. 275-339.

ZIPPELLIUS, Reinhold. **Teoria geral do estado**. 2. ed. Trad. Antônio Cabral de Moncada. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1984.