

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO**

CAMILA BEATRIZ SIMM

**INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS E LEI COMPLEMENTAR Nº 24/1975: OS CONVÊNIOS E
OS INCENTIVOS NÃO RELACIONADOS À GUERRA FISCAL**

**CURITIBA
2017**

CAMILA BEATRIZ SIMM

**INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS E LEI COMPLEMENTAR Nº 24/1975: OS CONVÊNIOS E
OS INCENTIVOS NÃO RELACIONADOS À GUERRA FISCAL**

Projeto de dissertação de Mestrado, apresentado ao
Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia
Universidade Católica do Paraná - PUC/PR

Orientador: Prof. Dr. André Parmo Folloni

Área de Concentração: Direito Econômico e
Desenvolvimento

Linha de Pesquisa: Estado, Economia e
Desenvolvimento

CURITIBA
2017

S592i
2017

Incentivos fiscais de ICMS e Lei complementar n. 24/1975: os convênios e os incentivos não relacionados à guerra fiscal / Camila Beatriz Simm ; orientador, André Parmo Folloni. – 2017
105 f. ; 30 cm

Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2017.
Bibliografia: f. 96-105

1. Direito tributário. 2. Incentivos fiscais. 3. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. 4. Tributos. 5. Direitos civis. 6. Desenvolvimento econômico. I. Folloni, André Parmo, 1975-. II. Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Programa de Direito. III. Título.

Doris 3. ed. – 341.39

CAMILA BEATRIZ SIMM

**INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS E LEI COMPLEMENTAR Nº 24/1975: OS CONVÊNIOS E
OS INCENTIVOS NÃO RELACIONADOS À GUERRA FISCAL**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUCPR como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Econômico e Socioambiental.

COMISSÃO EXAMINADORA

CURITIBA,

de

2017

AGRADECIMENTOS

Recém-formada, decidi dedicar dois anos da minha vida, com exclusividade, ao Mestrado do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Ao longo deste percurso, perguntei-me, inúmeras vezes, se seguir a vida acadêmica seria ou não uma decisão acertada. Confesso que até hoje não tenho esta resposta, mas cada vez mais me convenço de que não preciso dela.

De fato, foram dois anos difíceis. O apoio e carinho de minha família e amigos foram essenciais para a conclusão desta jornada. Infelizmente, não conseguirei mencionar todos, mas saibam que este agradecimento também se dirige a vocês!

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer às lições do meu orientador, Prof. Dr. André Parmo Folloni, grande tributarista e o maior exemplo de pesquisador verdadeiramente comprometido à pesquisa acadêmica.

Agradecer, da mesma forma, os demais professores do Programa de Pós-Graduação, especialmente os seguintes: Luiz Alberto Blanchet, Francisco Carlos Duarte, Oksandro Gonçalves e Daniel Wunder Hachem (que acompanha minha jornada acadêmica desde a graduação, na UFPR).

Ademais, o apoio dos meus colegas de mestrado foi essencial para cumprir as exigências do Programa, em especial à Jana Bettles, Carol Belleti, Alan Bonat, Edson Pinto, Daniel Castanha, João Godri e André Demétrio.

O auxílio e as conversas que tive com a Eva Curello me ajudaram muito, sempre me lembrarei dela.

As antigas amizades dos tempos da UFPR também devem ser lembradas, principalmente da Sabrine, Carol Chagas, Isa, Fernanda Lissa, Ale Lemos, Jacque, Lenize e Cami Cervera.

Sem dúvida, meus pais, Carla e Marcos, foram essenciais para a consecução deste projeto. Não apenas financeiramente, mas afetuosamente, sempre me apoiaram nas decisões que tomei e me deram forças para continuar. Embora eu nem sempre merecesse, vocês sempre se esforçaram para dar o melhor para mim. Isso eu jamais esquecerei. Muito obrigada!

Todas as pessoas até aqui mencionadas foram essenciais para concluir esta pesquisa, mas merece especiais e eternos agradecimentos a minha irmã mais nova, Patrícia, e sua companhia agradabilíssima e divertida. Ela sempre esteve ao meu lado e sempre me escutou nos momentos mais difíceis do Mestrado. Além de ter uma paciência imensa (que até então eu

desconhecia), ela se mostrou uma verdadeira conselheira. Se não fossem seus conselhos, com certeza, estas páginas não seriam escritas.

*A vocês eu deixo o sono,
O sonho, não!
Este eu mesmo carrego!*

Paulo Leminski

RESUMO

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS é um imposto de competência estadual, mas seus reflexos se estendem por todo o território nacional. Por essa razão, a Constituição condicionou a concessão e revogação de incentivos e benefícios fiscais à aprovação após deliberação dos Estados-membros e Distrito Federal, a ser regulada por lei complementar. Desde 1988, essa lei complementar não foi editada, ficando recepcionada a Lei Complementar nº 24/1975, que tratava da matéria sob a égide da ordem constitucional pretérita. Esta dissertação tem por objetivo geral analisar se a Lei Complementar nº 24/1975, elaborada nos tempos da ditadura militar, aplica-se a incentivos fiscais de ICMS não voltados a estimular a guerra fiscal. Em outras palavras, busca-se verificar se os incentivos fiscais de ICMS que não promovem a guerra fiscal se sujeitam à aprovação unânime por parte dos membros do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. A hipótese é de que tal exigência não se aplica a essa espécie de benefícios. Para examinar essa hipótese, a dissertação parte do estudo dos temas fundamentais relacionados: incentivos fiscais, federalismo e guerra fiscal; verifica, em seguida, o contexto no qual surgiu a Lei Complementar nº 24/1975; investiga as principais controvérsias que essa lei suscita no ordenamento jurídico pós-Constituição de 1988; em seguida, estuda a ressignificação do Direito Tributário na ordem jurídica hodierna, bem como a importância da extrafiscalidade e da teoria dos precedentes em matéria tributária para, munida de todo esse arcabouço, enfrentar o problema e concluir pela desnecessidade de aprovação unânime no CONFAZ dos benefícios fiscais de ICMS que não promovem guerra fiscal.

Palavras-chave: Desenvolvimento. Direitos Fundamentais. Tributação. ICMS. Incentivos Fiscais.

ABSTRACT

The ICMS is a tax of state competence, although its repercussions extend throughout the national territory. For this reason, the Constitution limited the granting and revocation of fiscal incentives and benefits to the approval, by decision of the Member States and Federal District, to be regulated by a complementary law. This one was not created, but was approved by Complementary Law No. 24/1975, which dealt with the matter, under the previous constitutional order. Thus, this research is based on the deductive method and its general objective is to analyze whether Complementary Law No. 24/1975, elaborated in times of military dictatorship, applies to tax incentives of ICMS not aimed at stimulating the fiscal war. In other words, it is sought to verify if the tax incentives of ICMS that do not promote the fiscal war are subject to the unanimous approval of the members of CONFAZ. The hypothesis is that this legislation does not apply to this kind of benefits. To achieve this goal, the work studies fiscal incentives, federalism and fiscal war; verifies the context in which Complementary Law no. 24/1975 arose; examines the main controversies that this legislation raises in the post-Constitution legal order of 1988; and studies the re-signification of the Tax Law in today's legal order, as well as the importance of extra-tax and the theory of precedents in tax matters. With all this material, this work concludes that there is no need to submit tax benefits that do not promote fiscal war to the appreciation of CONFAZ.

Keywords: Development. Fundamental Rights. Taxation. ICMS. Tax Incentives.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
2	NOÇÕES PRÉVIAS AO ESTUDO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75.....	12
2.1	INCENTIVOS FISCAIS	12
2.2	FEDERALISMO	17
2.3	GUERRA FISCAL	22
3	CONTEXTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75	27
3.1	GUERRA FISCAL E IVC	27
3.2	REFORMA TRIBUTÁRIA E ICM.....	29
3.3	LEIS COMPLEMENTARES TRIBUTÁRIAS E LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75.....	36
4	A LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	44
4.1	EXTENSÃO DA LEGISLAÇÃO AOS BENEFÍCIOS FISCAIS E FINANCEIROS.....	45
4.2	LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 E LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.....	49
4.3	LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 E SANÇÕES DO ART. 8º.....	56
5	EXIGÊNCIA DA UNANIMIDADE DOS MEMBROS DO CONFAZ PARA CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS	62
5.1	PRINCÍPIO FEDERATIVO	62
5.2	PRINCÍPIO DEMOCRÁTICO	65
5.3	LEI COMPLEMENTAR Nº 24/1975 E ADPF 198/DF	68
6	LEI COMPLEMENTAR 24/75 E INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS QUE NÃO PROMOVEM GUERRA FISCAL	71
6.1	TRIBUTAÇÃO EM CONFORMIDADE COM A CONSTITUIÇÃO DE 1988	71
6.2	FUNÇÃO EXTRAFISCAL E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO ICMS.....	77
6.3	STF E INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS: “DISTINGUISHING” ADI 3.421/PR.....	81
7	CONCLUSÃO	91
	REFERÊNCIAS.....	96

1 INTRODUÇÃO

Esta dissertação estuda a temática dos benefícios fiscais no contexto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

O ICMS é um imposto de competência estadual, cujos reflexos se espalham por todo o território nacional, uma vez que pode provocar graves distorções concorrenciais. Os incentivos fiscais de ICMS são apontados como fatores que estimulam a guerra fiscal entre os Estados-membros da Federação, os quais buscam investimentos em seus territórios por meio de concessões de incentivos de renúncias fiscais.

Nesse contexto, a Constituição da República estipula a edição de lei complementar que regule a forma como, mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (art. 155, §2º, XII, “g”). Em realidade, essa lei não foi editada, sendo que a Lei Complementar nº 24/1975 – legislação anterior à Constituição de 1988 que cuidava da concessão e revogação de incentivos fiscais de ICM – foi recepcionada pelo ordenamento jurídico.

A Lei Complementar nº 24/1975 foi editada sob a justificativa de combate à situação de guerra fiscal (já existente naquele período). Assim, a aludida lei determinou que incentivos fiscais de ICM, para que fossem validamente concedidos, deveriam ser aprovados pela unanimidade dos membros do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), formado pelos Secretários da Fazenda ou Finanças de todos os Estados-membros e do Distrito Federal e um representante da União.

A referida legislação, promulgada no período da ditadura militar - caracterizado pelo centralismo político e financeiro nas mãos do governo federal, estipulou a necessidade de aprovação unânime dos Estados representados no CONFAZ. Contudo, a Lei Complementar nº 24/1975 não logrou êxito no combate à guerra fiscal até os dias atuais.

Isso porque muitos incentivos são concedidos à revelia da aprovação unânime do Conselho Nacional de Política Fazendária, o que é requisito de validade desses benefícios. Frequentemente, os Estados revogam os atos normativos que estipulam incentivos na véspera do julgamento de ações diretas de inconstitucionalidade que os impugnam, pois, assim, as ações perdem o seu objeto e, em momento posterior, o ente federativo institui outro ato normativo que abarque incentivos fiscais. Além de não contribuir eficazmente com o cenário da guerra fiscal no âmbito estadual referente aos incentivos fiscais de ICMS, a Lei

Complementar nº 24/1975 constitui um entrave considerável para a concessão de incentivos que não se submetem ao quadro de guerra fiscal.

Nesse contexto, a pesquisa enfrenta o seguinte problema: os incentivos fiscais que não promovem distorções concorrenciais precisam se submeter à Lei Complementar nº 24/1975, especialmente no que tange à aprovação do incentivo ou benefício pela unanimidade dos membros do CONFAZ? A hipótese levantada é a de que não é necessária a aprovação pelo CONFAZ de incentivos fiscais de ICMS não tendentes aos conflitos concorrenciais.

Para confirmar essa hipótese, elencaram-se objetivos gerais e específicos. O objetivo geral consiste em examinar se a Lei Complementar nº 24/1975 se aplica a incentivos fiscais não provocadores de guerra fiscal. Os objetivos específicos são: (i) estudar os conceitos de incentivos fiscais, federalismo e guerra fiscal; (ii) examinar o contexto em que surgiu a Lei Complementar nº 24/1975; (iii) analisar as controvérsias da Lei Complementar no ordenamento pós-Constituição de 1988; (iv) investigar a resignificação do Direito Tributário ante à Constituição de 1988, bem como o papel da extrafiscalidade e da teoria dos precedentes aplicados em matéria tributária.

Em termos metodológicos, este trabalho ancora-se no método dedutivo e no método de procedimento bibliográfico, juntamente com a técnica de pesquisa bibliográfica.

Visando o alcance dos objetivos citados, o trabalho se estrutura, basicamente, em cinco capítulos.

No primeiro deles, trazem-se conceitos gerais importantes para o posicionamento, bem assim para o enfrentamento do problema da pesquisa. Estes conceitos são: incentivos fiscais, federalismo e guerra fiscal.

O segundo capítulo aborda o contexto que antecedeu o ICMS, passando pelo IVC e pelo ICM. Nesse momento, a pesquisa leva em consideração as principais modificações da legislação tributária referentes ao tema. Da mesma maneira, o capítulo discorre acerca do surgimento da espécie normativa “leis complementares” e a sua aplicação no Direito Tributário.

O terceiro capítulo mostra as principais controvérsias que envolveram a Lei Complementar nº 24/1975, recepcionada pelo ordenamento jurídico pós-Constituição de 1988. Elas são basicamente três, a saber: (i) a extensão da Lei Complementar nº 24/1975 (aplicada somente a incentivos fiscais, ou também a financeiros); (ii) Lei Complementar nº 24/1975 e legalidade tributária; (iii) Lei Complementar nº 24/1975 e sanções do artigo 8º.

Os capítulos quatro e cinco enfrentam a controvérsia acerca da violação dos princípios federativo e democrático ao exigir-se a unanimidade dos membros do CONFAZ para a

aprovação dos incentivos fiscais. Neste mesmo capítulo, há condições de se enfrentar a problemática dos incentivos fiscais de ICMS que não promovem guerra fiscal, tendo em vista o papel do Direito Tributário na Constituição de 1988, o fenômeno da extrafiscalidade dos incentivos e a relevância da teoria dos precedentes em questões tributárias. Aliás, é possível verificar que o entendimento acerca de incentivos fiscais de ICMS por parte do STF é coerente, desde que se proceda ao *distinguishing* de seus julgados.

2 NOÇÕES PRÉVIAS AO ESTUDO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75

A Lei Complementar nº 24/1975 regula a forma como, por meio de deliberação entre Estados-membros e Distrito Federal, serão concedidos e revogados incentivos e benefícios fiscais de ICMS. Cuida-se de uma lei que foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, mas que fora elaborada sob a égide da Constituição de 1967 (e Emenda nº 1/1969), ou seja, em pleno período da ditadura militar.

Para enfrentar adequadamente esse tema, é importante estudar três institutos relacionados: (a) incentivos fiscais; (b) federalismo; (c) guerra fiscal. Esses conceitos, vinculados entre si, serão de grande importância para compreender as implicações da Lei Complementar nº 24/1975 nos dias atuais, mormente no que toca à aplicação desta legislação aos incentivos fiscais de ICMS que não promovem guerra fiscal.

2.1 INCENTIVOS FISCAIS

Eros GRAU diferencia intervenção de atuação do Estado.¹ A última é mais ampla, ao passo que a primeira se refere à “atuação em área de outrem”², a saber, atuação estatal em área de posse do setor privado. E atuação estatal envolve a atuação do Estado tanto na esfera pública quanto na privada.³

Em realidade, é criticável falar em intervenção como o agir no ambiente alheio, já que pressupõe a existência prévia, e em termos nítidos e delimitados, de esferas de atuação do

¹ GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 15. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 90-91.

² Ao abordar a temática da intervenção, Vital Moreira destaca que existem dois posicionamentos, quais sejam, o primeiro acerca da inutilidade do termo “intervenção”, dado que o último é ultrapassado, mais adequado a um modelo liberal de sociedade, tendo em vista que atualmente não se cogita tratar a economia como sendo domínio apartado do estado. Por outro lado, o jurista português admite que o argumento contrário tenha força, qual seja, a defesa da ideia de intervenção do estado, sendo este um elemento exógeno da economia. Realmente, o capitalismo pressupõe a apropriação privada do sobreproduto social, de maneira que o poder político tem o papel limitar o modo como ocorre essa apropriação. Por fim, Vital Moreira pondera que: “Contudo, não pode pretender-se que, ao julgar legítimo o conceito de intervenção, seja possível uma economia isenta do estado. Isso é historicamente irrealizado. A própria existência do estado e da ordem jurídica significa uma ‘intervenção’: o estado e a ordem jurídica são pressupostos inerentes à economia. Neste ponto tem de afastar-se a concepção liberal e o seu postulado da estanquidade dos domínios político (e do jurídico) e do econômico” (MOREIRA, Vital. **A ordem jurídica do capitalismo**. 3.ed. Coimbra: Centelha, 1978, p. 198-199).

³ GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 15. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 90-91.

Estado e da Economia⁴. Mesmo assim, este estudo adotará a classificação de Eros GRAU quanto à atuação do Estado na Economia. Portanto, trata-se de classificação pautada na ideia de intervenção, vale dizer, cuida-se da atuação estatal em domínio alheio, a saber, na esfera econômica.

É possível classificar os modos de intervenção do Estado no domínio econômico, ou no âmbito das atividades econômicas em sentido estrito. Eros GRAU classifica a intervenção do Estado em três: (a) intervenção por absorção ou participação; (b) intervenção por regulação; (c) intervenção por indução.⁵

O Estado pode intervir no domínio econômico como agente econômico. Isso ocorre de duas maneiras, sendo a primeira delas por meio de absorção, ou seja, com a assunção do controle dos meios de produção, sob o regime de monopólio. Por outro lado, o Estado também pode atuar como agente econômico na lógica da participação, através de controle de parcela dos meios de produção, mas em regime de competição com as demais empresas privadas pertencentes ao mesmo setor produtivo.

Além disso, o Estado pode intervir sobre o domínio econômico. Essa atuação pode se dar por direção, vale dizer, pelo estabelecimento de normas de comportamento compulsório destinadas aos sujeitos econômicos. Também, pode ocorrer através da indução, ou seja, o destinatário da norma poderá ou não praticar o ato previsto na norma. Caso opte por praticá-lo, estará juridicamente vinculado por prescrições fixadas em virtude dos benefícios advindos da adesão.

Os incentivos fiscais são exemplos de normas de intervenção por indução, haja vista que não impõem condutas, mas sim conferem determinadas vantagens caso elas sejam praticadas. De fato, os incentivos fiscais são um modo pelo qual o Estado intervém na economia sob a forma de indução do comportamento dos agentes privados. Os incentivos se

⁴ Vital Moreira reconhece problemático reconhecer o núcleo essencial das atividades do Estado. Na verdade, a intervenção e não-intervenção são sinônimos, no sentido de que cumprem a mesma tarefa, o resguardo de um determinado estatuto das relações econômicas. Nesse sentido, o estudioso afirma: “Durante a primeira fase do capitalismo nada mais se lhe requereu (e permitiu) do que garantir a livre disposição dos meios de produção. O processo econômico foi reservado ao livre desenvolvimento das relações econômicas decorrentes daquele estatuto, do qual o estado se fez mero polícia (...). Quando o estado é chamado a actuar sobre o processo econômico com o objectivo de o incentivar ou corrigir; quando actua segundo critérios e com objectivos político-económicos ou político-sociais e não apenas policiais; quando participa ele mesmo no processo econômico, investindo, produzindo, isto é, transformando-se também em instância econômica -, aí começa a intervenção. Mas nada de qualitativamente diferente permite distinguir essa dimensão intervencionista do núcleo ‘natural’ de não-intervenção. Visam o mesmo escopo, cumprem a mesma função e obedecem à mesma necessidade. Trata-se apenas de métodos diferentes – explicáveis aliás a partir da economia – de cumprir a mesma tarefa” (MOREIRA, Vital. **A ordem jurídica do capitalismo**. 3. ed. Coimbra: Centelho, 1978, p 200-201).

⁵ GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 15. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 90 e 143.

consubstanciam nas mais diversas roupagens, a saber, isenções, redução na base de cálculo, alíquota zero, anistia, remissões, parcelamento, moratória, créditos presumidos, diferimento etc.⁶

Há parcela da doutrina que diferencia incentivos de benefícios fiscais. Nesse sentido, Betina Treiger GRUPENMACHER salienta que incentivos fiscais são exonerações tributárias que impõem uma contrapartida por parte do contribuinte. Ao revés, os benefícios fiscais não envolvem contrapartida do contribuinte.⁷ No entanto, Roque Antonio CARRAZZA não adota essa distinção. Para este jurista, incentivos e benefícios fiscais seriam expressões sinônimas.⁸ Esta pesquisa adotará a segunda corrente, qual seja, os termos “incentivo fiscal” e “benefícios fiscais” são sinônimos, haja vista que a distinção entre essas duas figuras não é relevante para este estudo.

Segundo Adilson Rodrigues PIRES, incentivos fiscais podem ser classificados em duas categorias: (i) incentivos que recaem sobre receitas, os incentivos fiscais por excelência; (ii) incentivos que operam sobre despesas, os quais admitem controle orçamentário mais efetivo.⁹

Os principais exemplos de incentivos pautados nas despesas públicas são as subvenções, créditos presumidos e subsídios. Esses benefícios dependem de previsão orçamentária para serem considerados válidos.¹⁰

As subvenções são doações modais cuja destinação é definida pela pessoa política concedente. Podem ser de “custeio” e de “investimento”. As primeiras se referem a uma doação condicionada à realização de determinada contrapartida pelo beneficiário. O segundo tipo consiste em verdadeiros aportes de capital em que a transferência de recursos públicos para os cofres privados está condicionada à realização de uma finalidade especificada pelo ente estatal. Embora reconhecida a subvenção como figura de Direito Financeiro, existem

⁶ GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos Fiscais uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. *Economic Analysis os Law Review*, v. 4, n. 1, p. 79-102, Jan-Jun, 2013.

⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das Exonerações Tributárias, Incentivos e Benefícios Fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 17-18.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013, p.988.

⁹ PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 15-35, p. 20.

¹⁰ PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 15-35, p. 21.

formas de subvenção que se revelam hipóteses de renúncias de receitas, as quais se submeterão às restrições oriundas do Direito Tributário.¹¹

Os créditos presumidos contam com natureza diversificada, posto que podem se apresentar como subsídio, subvenção ou redução na base de cálculo. Normalmente, são aplicados aos impostos não-cumulativos, como forma de um valor que se soma ao montante destacado ou cobrado nas operações anteriores. E subsídios, por seu turno, consistem em toda ajuda governamental de origem comercial, financeira, cambial ou fiscal voltada ao estímulo de produtividade dos empreendimentos. Esses subsídios têm por escopo várias finalidades, quais sejam, equalizar os preços, corrigir as distorções de mercado, reduzir as desigualdades regionais e incentivar exportações, mormente nos países em desenvolvimento. A última finalidade tem sua prática regulada pelo acordo GATT e pelo ordenamento interno.¹²

Acerca dos incentivos fiscais pautados nas receitas públicas, têm-se os principais exemplos: diferimento, remissão, anistia e a isenção. O diferimento é a técnica de postergar o momento do pagamento do tributo devido numa etapa para a seguinte. Nesta hipótese, o diferimento do momento do pagamento do tributo desonera uma das etapas, ao passo que onera a seguinte, já que a última se torna devedora do valor do imposto devido na etapa anterior, bem como do valor do tributo relativo à operação por ela realizada.¹³

A remissão e anistia não são propriamente formas de redução da carga tributária, mas podem ser úteis como estímulos à prática de atividades econômicas. A anistia extingue infrações administrativas cometidas pelo contribuinte. E a remissão consiste na faculdade do legislador de desobrigar o contribuinte do cumprimento da obrigação tributária.¹⁴ Já a isenção merece mais atenção.

Consagrou-se a definição de José Souto Maior BORGES de que isenção é hipótese de não incidência legalmente qualificada. Para tanto, ele se afasta das compreensões, assentadas na doutrina da sua época, de que isenção seria um favor fiscal, pois a outorga de isenções estava condicionada a relevante interesse econômico ou social da Nação, sob pena de violação

¹¹ PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 15-35, p. 21.

¹² PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 15-35, p. 22.

¹³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das Exonerações Tributárias, Incentivos e Benefícios Fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 34.

¹⁴ PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 15-35, p. 24.

das regras constitucionais da generalidade e igualdade da tributação.¹⁵ Da mesma forma, a isenção não seria um privilégio fiscal, tendo em vista que essa expressão remeteria aos privilégios existentes no período pré-revolução francesa, o que também não se sustenta num Estado Democrático de Direito.¹⁶

Outra concepção bem arraigada na doutrina da época consistia no entendimento de que isenção seria uma dispensa legal do pagamento do tributo. Para José Souto Maior BORGES, essa compreensão é indefensável, haja vista que a incidência é um fenômeno, ela se realiza independentemente da vontade humana. Daí a importância de se distinguir incidência de aplicação. Ou se realiza a incidência e a obrigação se instaura, ou não se realiza a incidência e a obrigação não se instaura. Admitir a incidência e não incidência do mesmo fato seria contraditório.¹⁷

Existe uma larga variedade de técnicas que veiculam incentivos fiscais, tanto na ordem do Direito Tributário quanto na do Direito Financeiro. Nessa perspectiva, Heron ARZUA recorda que a utilização de instrumentos tributários para a atração de investimentos em seus territórios por parte dos entes estatais ocorre desde o início da era industrial. Não é fenômeno brasileiro, mas mundial. Cita-se o exemplo do estado de Alberta, no Canadá, o qual se valeu da abolição da cobrança do imposto estadual sobre valor agregado, o que viabilizou aumento do seu produto interno bruto.¹⁸

Importa destacar que nos anos de 1950 a 1970, no auge do Estado intervencionista, a concessão de incentivos fiscais era uma prática corrente pelo ente público, visto que existia a convicção de que esses benefícios proporcionariam o crescimento econômico. Não apenas o Brasil, outros Estados, tais como Estados Unidos, França, Alemanha, Inglaterra e Itália conduziram sua política fiscal rumo ao desenvolvimento às custas do dinheiro público.¹⁹ Nas palavras de Ricardo Lobo TORRES, “o desenvolvimento do País assumiu o lugar de honra

¹⁵ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 61-62.

¹⁶ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 67-68.

¹⁷ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 176-177.

¹⁸ ARZUA, Heron. Incentivos Fiscais (ICMS) no Brasil e no Paraná – a Questão do Direito Adquirido das Empresas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 73, p. 136-143, p.137.

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (org.). **Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 anos de vigência – Questões atuais**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 11-28, p.11.

entre os princípios econômicos e jurídicos, e as isenções e demais privilégios tornaram-se a panaceia para a riqueza das nações”.²⁰

Hoje, os incentivos podem ser concedidos a fim de promover o desenvolvimento, segundo os ditames impostos pela Constituição. Ademais, os incentivos devem ser concedidos conforme a delimitação das competências tributárias fixadas na Constituição. Por exemplo, o Município não pode promover incentivos fiscais acerca de matérias alheias a sua esfera de poder. Inclusive, os benefícios fiscais devem estar conformes ao modelo federalista de Estado brasileiro. Isso porque muitos incentivos são dados à revelia do pacto federativo.²¹

Acerca da concessão de incentivos fiscais de ICMS, Ricardo Lobo TORRES desaconselha essa espécie de incentivos por duas razões: (i) não-cumulatividade do ICMS; (ii) guerra fiscal.

Em decorrência da não-cumulatividade, o incentivo fiscal concedido a apenas uma etapa da cadeia produtiva onerará a etapa seguinte, tendo em vista o efeito da repercussão ínsito à não-cumulatividade. Desta forma, o benefício deve ser integrado, vale dizer, deve se estender a todo o ciclo produtivo.²² Ademais, o ICMS revela ser um imposto com impactos nacionais, de maneira que os Estados-membros se utilizam de uma vasta gama de exonerações relacionadas a este imposto, com vistas a obter investimentos em seus territórios. Este fenômeno consiste na guerra fiscal, a qual põe em risco, entre outros valores, o pacto federativo.

2.2 FEDERALISMO

Sob a perspectiva eminentemente jurídica, Hans KELSEN assevera que o Estado é o ordenamento jurídico. Os elementos de Estado, quais sejam, território e povo, seriam os âmbitos de validade territorial e pessoal de uma dada ordem jurídica. O “poder” do Estado

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 327-345, p. 327.

²¹ 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 (coords.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 37-66, p. 52.

²² TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 327-345, p. 337.

seria o âmbito de validade e eficácia dessa ordem jurídica e os “três poderes” seriam etapas distintas da criação do Direito. As duas formas básicas de governo – democracia e autocracia – seriam formas de criação de uma ordem jurídica. Logo, as ideias de centralização e descentralização, no tocante à organização do Estado e quanto à sua divisão territorial, são duas formas distintas de ordens jurídicas. Os problemas de centralização e descentralização, portanto, seriam problemas de validade da ordem jurídica e dos órgãos que as criam e aplicam.²³

Mônica Pereira Coelho de VASCONCELLOS discorre que “o exercício do poder político, em uma sociedade federativa, permite a coexistência de diferentes entes, que integram um ente maior, o Federal, detentor da soberania, mas que atribui diversos graus de autonomia aos seus membros”.²⁴ Em outras palavras, Federação permite coexistência de diversas ordens jurídicas num mesmo Estado nacional, conforme competências previamente estabelecidas.

O federalismo tem sua concepção inerente ao Estado Moderno, com origem teórica em Montesquieu. O primeiro regime federalista do mundo surgiu nos Estados Unidos, em 1787, após, surgiram os modelos federalistas Suíço (1848) e Alemão (1871). Os três têm a característica do federalismo por agregação, vale dizer, Estados soberanos se unindo por um pacto federativo (Federação Centrípeta). O Brasil é uma Federação Centrífuga, ou por desagregação, já que advém de um Estado Unitário que confere autonomia às suas províncias. A origem histórica influencia no grau de autonomia dos Estados-membros. Normalmente, as Federações Centrípetas, por agregação, conferem maior autonomia aos Estados-membros do que Federações Centrífugas, por desagregação.²⁵

Federalismo não se confunde com Federação. O primeiro é abstrato, uma construção realizada a partir dos pontos em comum existentes em todos os Estados organizados na forma federalista. A Federação é a concretização do Federalismo no plano constitucional. Para caracterizar uma Federação, pouco importa investigar se ela é decorrente de segregação ou agregação, mas sim se existe descentralização e se os poderes da Federação e seus membros (vale dizer, suas competências) encontram-se no Texto Constitucional.²⁶

²³ Kelsen, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

²⁴ VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: Distorções e Medidas de Reforma** – Série Doutrina Tributária v. XIII. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 105.

²⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo Fiscal e Reforma Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de direito constitucional tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 249-266, p.250-251.

²⁶ BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-membros em “guerra fiscal”** - Série Doutrina Tributária Vol. XIV. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 41.

As características apontadas por Régis Fernandes de OLIVEIRA aos entes federados consistem: (i) repartição de competências no texto Constitucional; (ii) entes autônomos: podem editar suas normas jurídicas; (iii) representatividade dos Estados junto à Federação.²⁷ E para José Afonso da SILVA, os entes federados devem apresentar as seguintes características: (i) auto-organização; (ii) autogoverno; (iii) competências exclusivas.²⁸ O princípio federativo, aliás, foi erigido como cláusula pétrea na Constituição de 1988, conforme dispõe seu artigo 60, § 4º, I.

A autonomia é um elemento importante para viabilizar o autogoverno das entidades federadas, sendo condição essencial do Estado Federal, cuja garantia reside na própria Constituição da República. Nessa linha, a descentralização administrativa em Estados Unitários está a cargo do ente central, enquanto num Estado Federal as competências são fixadas pela própria Constituição.²⁹ Assim, Salvador Cândido BRANDÃO JÚNIOR afirma: “A repartição de competências é a delimitação da autonomia dos entes políticos componentes da Federação. Neste sentido, **autonomia** é compreendida como governo próprio dentro do círculo destas competências traçadas na Constituição Federal”. Na sequência, aduz que: “O essencial na Federação é a possibilidade de auto-organização por meio de Constituição própria, sem subordinação de aprovação pelo ente central”.³⁰

A distribuição de competências na Constituição de 1988 adota a técnica horizontal e vertical. A técnica horizontal é aquela que privilegia a repartição de competências específicas para cada ente federativo. Por sua vez, a técnica vertical de repartição de competências permite distribuição idêntica de matérias para os membros da Federação, a fim de que determinado assunto seja tratado de forma coordenada por todos eles. Assim, horizontalmente, estão enumerados os poderes da União nos artigos 21 e 22, algumas competências dos Municípios estão arroladas no artigo 30 e os Estados-membros têm seus poderes previstos no artigo 25, § 1º, sendo possível a União delegar suas competências privativas listadas no artigo 22, conforme o parágrafo único deste mesmo dispositivo constitucional. Em relação à competência vertical, o artigo 23 determina as competências

²⁷ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 38-39.

²⁸ SILVA, José Afonso da. **O constitucionalismo brasileiro**: evolução institucional. São Paulo: Malheiros, 2011.

²⁹ BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS**: Estados-membros em “guerra fiscal” - Série Doutrina Tributária Vol. XIV. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p.34-35.

³⁰ BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS**: Estados-membros em “guerra fiscal” - Série Doutrina Tributária Vol. XIV. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p.42-43.

administrativas comuns a todos os entes da federação; bem assim o artigo 24, o qual prescreve as competências concorrentes da União, Estados-membros e Distrito Federal.³¹

Para que haja efetiva autonomia administrativa, constitucional ou política das entidades federadas, é preciso assegurar-lhes autonomia financeira. Isso ocorre por meio da distribuição constitucional da competência tributária, ou através da participação no produto da arrecadação de tributos de outras unidades da Federação. Essa repartição de receitas pode ser direta, adotado o critério territorial (por exemplo, a previsão de que 50% do valor arrecadado a título de IPVA se destina ao Município onde se encontra licenciado o veículo automotor); ou indireta, por meio de Fundos de Participação (a título ilustrativo, o Fundo de Participação dos Estados e o Fundo de Participação dos Municípios).

O federalismo atual consiste no resultado do processo de descentralização que ocorreu ao longo da história da República, com seus avanços e retrocessos. Culminou, portanto, na maior autonomia dos Estados-membros e Municípios, mediante à Constituição de 1988, a qual promoveu a descentralização financeira e de competência das entidades subnacionais. A Constituição estipulou a descentralização fiscal e o fortalecimento político das entidades subnacionais, as quais contaram com autonomia e competências. Houve elevação na transferência de impostos federais às entidades subnacionais e criação de competências tributárias em favor destes entes.³² De fato, o Brasil adotou o Federalismo Cooperativo (art. 23, CF/88), mais adequado para o modelo de Estado de bem-estar social. Os entes da federação devem buscar de maneira conjunta a redução das desigualdades regionais, pautados no princípio da solidariedade.³³

A adoção, por si, de um modelo de Federação por Cooperação pouco contribui para a redução das desigualdades regionais, de forma que autores como José Afonso da SILVA³⁴, Gilberto BERCOVICI³⁵ e Lucas BEVILAQUA³⁶ defendem a necessidade de um planejamento nacional que englobe planejamentos regionais. Na verdade, impera repensar um

³¹ BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS**: Estados-membros em “guerra fiscal” - Série Doutrina Tributária Vol. XIV. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p.71-72.

³² CAMARGO, Guilherme Bueno. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal**: Barueri, SP: Manole, 2004, p. 191-222, p.196.

³³ MARTYNYCHEN, Marina Michel de Macedo. O desafio do federalismo fiscal brasileiro: a busca pelo desenvolvimento regional em um contexto de redução da autonomia dos entes subnacionais. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin (Coord.). **Direito constitucional brasileiro**: volume III: constituições econômicas e social. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 60-83, p.67.

³⁴ SILVA, José Afonso da. **O constitucionalismo brasileiro**: evolução institucional. São Paulo: Malheiros, 2011.

³⁵ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento**: uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005.

³⁶ BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional** – Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

sistema de planejamento adequado ao Federalismo, uma vez que o planejamento nacional vigente nos anos de centralismo não produziu resultados.³⁷ Isso porque as políticas regionais concentradas no âmbito do governo central sempre foram vistas como secundárias no processo de desenvolvimento do país, notadamente no período da ditadura militar. O resultado disso consistiu no aumento dos projetos regionais, pulverização dos recursos, de modo que grande parte desses projetos se resumiu a políticas predatórias de atração de empreendimentos às regiões menos favorecidas do país.³⁸

A autonomia dos entes federados é um elemento importante para a construção de um Estado Federal. Porém, a autonomia dos entes federativos não é ilimitada. O exemplo característico é precisamente o poder de isentar, visto como o “verso da medalha” do poder de tributar. Nesse quadro, os incentivos fiscais devem ser conferidos em conformidade ao modelo federalista de Estado brasileiro. Isso porque muitos benefícios são dados à revelia do pacto federativo. Nos casos de incentivos fiscais de ICMS, de âmbito estadual e distrital, eles devem ser concedidos por convênio intergovernamental, após aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), composto por representantes dos Estados, do Distrito Federal e um membro da União.

Sobre o ICMS, sendo imposto de caráter nacional, os Estados-membros têm o dever de instituir o imposto. Já para a isenção ocorre o inverso. Se o ente político é obrigado a criar o tributo, nas isenções isso é vedado, salvo se houver deliberação unânime dos entes federativos nesse sentido. E o motivo ensejador dessa rigidez em matéria de ICMS, mormente no tocante à concessão de benefícios fiscais, no entender de Oksandro Osdival GONÇALVES e Marcelo Miranda RIBEIRO consiste em reconhecer, precisamente que: “O papel fundamental dos convênios é, portanto, evitar que Estados e o Distrito Federal deliberem isoladamente sobre concessão de benefícios fiscais no âmbito dos seus territórios. Seu objetivo é, exatamente, evitar uma disputa entre os Estados por investimentos empresariais à troca de benesses fiscais”.³⁹

Todavia, é prática corrente a concessão de incentivos fiscais sem amparo em convênio intergovernamental. De acordo com Heleno Taveira TÔRRES, o CONFAZ perdeu a força que continha à época de sua criação, tendo em vista que era fortemente controlado pelo governo central (no período da ditadura militar, os governadores de estado eram nomeados *ad*

³⁷ SILVA, José Afonso da. **O constitucionalismo brasileiro: evolução institucional**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 297.

³⁸ BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 95.

³⁹ GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos Fiscais uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**, v. 4, n. 1, p. 79-102, Jan-Jun, 2013, p. 93.

nutum pelo Presidente da República). O advento da Constituição de 1988 conferiu maior força aos Estados, de maneira que tomaram posições intransigentes quanto à defesa de seus interesses.⁴⁰ Sendo assim, houve o acirramento do fenômeno conhecido por “guerra fiscal”.

2.3 GUERRA FISCAL

A guerra fiscal consiste na situação em que entes subnacionais de uma dada Federação competem entre si por investimentos em seus territórios e, para alcançá-los, esses entes adotam diversas estratégias, sendo um deles a renúncia de receitas. Não é difícil encontrar doutrinas que definem guerra fiscal.

Por exemplo, para Ricardo Pires CALCIOLARI, guerra fiscal é “exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados”⁴¹. Por sua vez, Rodrigo da Maita SILVEIRA, na mesma linha, aduz que guerra fiscal “consiste basicamente no oferecimento, pelos entes públicos, de incentivos fiscais (e/ou financeiros), na maior parte das vezes irregulares, com o objetivo de atrair investidores, empresas e, enfim, contribuintes para os seus respectivos territórios”.⁴² Fernando Facury SCAFF explica que a guerra fiscal no Brasil se tornou uma competição entre Estados-membros para atrair investimentos aos seus territórios. Portanto, tal prática se revela um verdadeiro “leilão de benefícios” ou uma “licitação às avessas”.⁴³

A implantação do federalismo Brasileiro com a proclamação da República instalou uma situação de competição dos entes federativos a fim de atrair investimentos privados, desencadeando a “guerra fiscal”, onde *poucos ganham e muitos perdem*. Os efeitos da guerra fiscal superam as questões atinentes a: qual Estado ganhará tal fábrica; ou quantos empregos serão gerados com determinados investimentos. As implicações da guerra fiscal alcançam o desenvolvimento nacional e o bem-estar da população.⁴⁴

⁴⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

⁴¹ CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil. **Caderno de Finanças Públicas**, Brasília, n. 7, p. 5-29, dez. 2006, p. 5.

⁴² SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência** – Série Doutrina Tributária Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 238.

⁴³ SCAFF, Fernando Facury. Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil. **Boletim de Ciências Econômicas**, Coimbra, n. XLVII, p. 121-148, 2004, p. 141.

⁴⁴ CAMARGO, Guilherme Bueno. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal**: Barueri, SP: Manole, 2004, p. 191-222, p.192.

Em realidade, a concessão de incentivos fiscais, por parte dos Estados-membros, objetivava aumentar a base econômica criadora de fatos econômicos dentro de um dado território. Isso é importante na medida em que aumenta os recursos dos governos para a realização das mais diversas finalidades, tais como saúde, educação, segurança e outros. No entanto, esta estratégia provocou resultados fiscais negativos às unidades federadas, em virtude do deslocamento das empresas entre os Estados brasileiros. Com o escopo de evitar a fuga de investimentos dos seus territórios, os Estados-membros lançaram mão de políticas setoriais, fortemente relacionadas à renúncia de arrecadação de receitas, as quais seriam destinadas às mais diversas finalidades sociais.⁴⁵ Assim, as consequências dessa guerra tributária são a queda global de arrecadação do ente da federação, o qual se encontrará mais dependente das transferências obrigatórias ou voluntárias e desperdício ou perda de riqueza na economia.⁴⁶ A guerra fiscal pode envolver vários tributos, tais como ICMS, ISS, IPTU e IPVA, por exemplo.

O federalismo, como já analisado, confere a possibilidade da coexistência de várias ordens jurídicas no âmbito de um mesmo território. A característica desta forma de Estado consiste em conferir autonomia aos entes subnacionais. Mas essa autonomia pode fazer com que os membros da federação busquem atender seus interesses através da competição por investimentos e indústrias, sem levar em conta os interesses da Federação como um todo. Nesse sentido, José Souto Maior BORGES faz a seguinte ressalva: “essa autonomia implica vínculo de solidariedade entre os Estados, em consequência do pacto federal, que não deve ser rompido unilateralmente por nenhum Estado-membro”.⁴⁷ E aliada a essa autonomia dos entes subnacionais, a guerra fiscal é motivada pela falta de uma política de desenvolvimento regional e nacional, com o devido comprometimento com as realidades socioeconômicas do país.⁴⁸

Segundo Fernando Facury SCAFF a guerra fiscal é posta aos Estados-membros da federação sob o viés de um dilema, qual seja, abrir mão da arrecadação de hoje para atrair a

⁴⁵ GRANDE, Phelippe Cesar Cabral; VIEIRA, José Guilherme Silva. A guerra fiscal revisitada: impactos sobre a decisão alocativa de recursos das empresas. **Revista das Faculdades Santa Cruz**, v. 7, n. 2, p. 87-105, jul./dez. 2009, p. 100.

⁴⁶ MARTYNYCHEN, Marina Michel de Macedo. O desafio do federalismo fiscal brasileiro: a busca pelo desenvolvimento regional em um contexto de redução da autonomia dos entes subnacionais. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin (Coord.). **Direito constitucional brasileiro**: volume III: constituições econômicas e social. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 60-83, p.77.

⁴⁷ BORGES, José Souto Maior. Incentivos fiscais e financeiros. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, nº 8, p. 86-105, p. 90.

⁴⁸ RIBEIRO, Maria de Fátima. Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da livre Concorrência. In GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos horizontes da tributação**: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012, p. 209-327, p. 246-247.

industrialização; ou arrecadar hoje, mas afastada a atração de investimentos, o que eventualmente poderia ameaçar a arrecadação futura.⁴⁹

A guerra fiscal travada mediante utilização de incentivos que tenham por base o ICMS demanda reconhecer as particularidades do imposto em tela, mormente no que se refere ao poder de isentar, o qual não se adapta totalmente à ideia de ser “o anverso da moeda” do poder de tributar. Embora o imposto seja de competência reservada aos Estados e Distrito Federal, sua natureza revela ser de um imposto com feições nacionais, haja vista que seus efeitos econômicos se espalham para além das fronteiras dos territórios estaduais. Isso exigiu que se criassem mecanismos jurídicos com o escopo de uniformizar a disciplina deste imposto.⁵⁰ Por esta razão, a Constituição determinou que a lei complementar regulasse a forma como, mediante deliberação, os Estados e Distrito Federal concederiam e revogariam benefícios fiscais. Essa lei existe, é a Lei Complementar nº 24/1975.

Sob o argumento de promover desenvolvimento econômico dos territórios, os Estados concedem unilateralmente incentivos fiscais, ignorando as prescrições contidas na aludida legislação complementar.⁵¹ Nessa linha, os defensores da guerra fiscal asseveram que se trata da autonomia de cada ente federado, cuja estratégia de desenvolvimento não precisa estar submetida ao aval do governo central. E mais, eles apregoam que se não fosse pela redução da carga tributária, os empreendimentos se instalariam tão somente na região sudeste do país.⁵²

A guerra fiscal, na perspectiva de concessão unilateral de incentivos fiscais para atração de empresas, ameaça o princípio federativo, na dimensão da autonomia financeira dos entes federados. Como o ICMS é a maior fonte de receitas dos Estados, nas situações em que se deflagra a guerra fiscal, esses mesmos entes são pressionados a concederem incentivos, na

⁴⁹ “Na hipótese de a opção recair sobre o desenvolvimento futuro, dentro da política de *guerra fiscal* acima exposta, será necessário abrir mão de arrecadação presente, a fim de atrair investimentos nas áreas eleitas como prioritárias. Isto implica em abdicar *hoje* de verbas públicas para saúde, educação, segurança, em prol de redução de carga tributária para a indústria. De outra banda, optar por manter um nível de arrecadação atual, e tentar incrementá-lo, sem conceder incentivos fiscais, havendo, porém, uma guerra fiscal em curso, é abandonar qualquer possibilidade de atrair novos investimentos. É não gerar empregos, não implementar a criação de novas fontes de receita, reduzir a pó qualquer tentativa de distribuição de rendas, não explorar os recursos naturais existentes. Ou seja, a arrecadação *futura* ficará comprometida. Os benefícios econômicos não concedidos em um Estado podem estar sendo oferecidos noutro, e, então, a tendência será o *capital* seguir o porto que lhe render a melhor combinação entre rentabilidade e segurança” (SCAFF, Fernando Facury. Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil. **Boletim de Ciências Econômicas**, Coimbra, n. XLVII, p. 121-148, 2004, p. 142).

⁵⁰ MUZZI FILHO, Carlos Victor. Conflito de Competência na Exoneração Tributária: “guerra fiscal e danos colaterais”. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (Coord.). **Tributação Sobre o Consumo**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 87-113, p. 88.

⁵¹ VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: Distorções e Medidas de Reforma – Série Doutrina Tributária v. XIII**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

⁵² CAMARGO, Guilherme Bueno. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal**: Barueri, SP: Manole, 2004, p. 191-222, p.210.

lógica de um “leilão”, que é dirigido pelos investidores, os quais elegerão o local de instalação de empreendimentos, a depender de quais benefícios os Estados estarão dispostos a conferir. E sem autonomia financeira, as autonomias políticas e administrativas restarão ameaçadas.⁵³ O pacto federativo também se revela ameaçado pelas práticas da guerra fiscal, na perspectiva da autonomia financeira dos Municípios. Isso porque a Constituição de 1988 exige a repartição das receitas tributárias do ICMS para os Municípios no percentual de 25%. Sem o recolhimento do imposto em razão da concessão de incentivos fiscais, a receita a ser destinada aos Municípios deixava de ser repassada. O STF⁵⁴ decidiu em junho de 2008 que a quota do ICMS arrecadada pelo Estado deve ser repassada aos Municípios, em que pese a concessão de incentivos fiscais por parte dos primeiros, sob pena de se configurar a realização de “cortesia com o chapéu alheio”.

Além disso, a concessão unilateral de incentivos fiscais de ICMS causa reflexos negativos à livre concorrência. O Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), por ocasião da Consulta nº 38/99, formulada pelo Pensamento Nacional das Bases Empresariais (PNBE), analisou os efeitos da guerra fiscal em relação à livre concorrência, como perdas em grau de eficiência, desestímulo à inovação, proteção de algumas empresas da concorrência, possibilidade das empresas agraciadas com incentivos em eliminar outras não agraciadas, insegurança no planejamento de investimentos empresariais. Por isso, o Cade defende a possibilidade de concessão de incentivos fiscais, observados os requisitos legais (regra da unanimidade), pois entendeu que somente assim haveria compatibilidade entre promoção do bem-estar, redução das desigualdades regionais e livre concorrência.

Marilene Talarico Martins RODRIGUES constata que a guerra fiscal chega a um ponto em que os vencedores são os estados mais ricos, porque se todos os Estados entram na competição, as empresas escolherão aqueles onde haja melhor infraestrutura e serviços públicos de maior qualidade. Na década de 1990, ante a ausência de programas nacionais de desenvolvimento, a guerra fiscal se intensificou.⁵⁵ Guilherme Bueno CAMARGO acrescenta que há perda global da arrecadação de ICMS, sendo que muitas vezes as empresas já têm a decisão de investir no país, mesmo sem o recebimento de incentivos. Na verdade, se todos os Estados adotarem os mesmos incentivos fiscais (contexto de generalização da guerra fiscal), o

⁵³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal**: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 1-23, p.20-21.

⁵⁴ Cf. RE 572762/SC.

⁵⁵ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Incentivos fiscais – desenvolvimento econômico e a jurisprudência do STF para o ICMS – “guerra fiscal” entre os Estados. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 299-325, p. 309.

efeito da renúncia fiscal diminui no momento de escolher o local de instalação. A guerra fiscal não contribuiu para a redução das desigualdades regionais, ao contrário, beneficiou os Estados mais desenvolvidos. Além disso, não há necessariamente a geração de novos empregos com a concessão de benefícios fiscais a grandes empresas.⁵⁶

Ademais, Sérgio PRADO reitera que as decisões dos grandes grupos econômicos acerca da implantação de um dado investimento são tomadas em razão de estratégias de longo prazo, independentemente da existência ou não de incentivos. Nessa linha, o autor assevera: “toda a parafernália de incentivos fiscais e seu custo fiscal máximo tende a ter, na realidade, o efeito básico de alterar o perfil locacional de um volume dado de investimento”.⁵⁷ Logo, o estudioso aduz ser a guerra fiscal “um processo de alteração na alocação de capacidade produtiva, emprego e receita fiscal entre unidades federadas, onde o conjunto do país perde, mas nada impede que alguns, individualmente, ganhem”.⁵⁸

⁵⁶ CAMARGO, Guilherme Bueno. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal**: Barueri, SP: Manole, 2004, p. 191-222, p.215.

⁵⁷ PRADO, Sérgio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. **Economia e Sociedade**, Campinas, v.13, p. 1-40, dez. 1999, p. 18.

⁵⁸ PRADO, Sérgio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. **Economia e Sociedade**, Campinas, v.13, p. 1-40, dez. 1999, p. 20.

3 CONTEXTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75

O estudo do contexto da Lei Complementar nº 24/75 exige a análise dos antecedentes do ICMS. Ademais, estudam-se as principais modificações na legislação tributária, notadamente em relação à adoção da espécie normativa “leis complementares” no ordenamento jurídico nacional.

3.1 GUERRA FISCAL E IVC

O primeiro tributo sobre consumo no Brasil foi o Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM), cuja competência pertencia à União. Na sequência, o aludido tributo foi substituído pelo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) na Constituição de 1934, a qual conferiu competência aos Estados-membros para instituí-lo. De acordo com Salvador Cândido BRANDÃO JÚNIOR, conferir a competência de um “tributo tipicamente nacional” aos Estados-membros foi resultado de avaliação política e não propriamente uma avaliação acerca das características econômicas do tributo. Ainda no entendimento do autor, a iniciativa visou compensar os Estados pela retirada da sua competência tributária do imposto de exportações e também porque o texto constitucional proporcionou, pela primeira vez, a repartição de receitas tributárias em favor dos Municípios, dado que “ocasionara pequenos cortes na receita estadual”.⁵⁹

Alcides Jorge COSTA assinala que impostos sobre vendas surgiram na Europa após a Primeira Guerra Mundial, notadamente na França e Alemanha, países que passavam por dificuldades financeiras. Esse tributo se justificou na medida em que era facilitada a sua arrecadação. Por sua vez, o Brasil adotou esse imposto por sugestão dos contribuintes. O desejo dos comerciantes brasileiros era que o título representativo das mercadorias vendidas (duplicata) fosse reconhecido como títulos de crédito. Em contrapartida à criação deste título de crédito, o Estado cobraria o imposto sobre vendas incidente sobre esse título.⁶⁰

⁵⁹ BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS**: Estados-membros em “guerra fiscal” - Série Doutrina Tributária Vol. XIV. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 96.

⁶⁰ “O Congresso das Associações Comerciais do Brasil, reunido no Rio de Janeiro em 1922, propôs que se desse caráter de título cambiário às duplicatas de fatura, acenando com a cobrança de um imposto sobre vendas documentadas por essas duplicatas, como atrativo para obter a adesão do poder público à ideia (...). As sugestões

O Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) era multifásico e cumulativo, vale dizer, incidia sobre todas as vendas e consignações praticadas por comerciantes, industriais e produtores, em todas as fases do ciclo econômico, sem que o valor do imposto pago em uma fase fosse levando em consideração para o cálculo das seguintes. As vantagens de se adotar essa espécie tributária eram duas, basicamente: facilidade de aplicação e compreensão e para alcançar um determinado volume de arrecadação, bem como a possibilidade de adotar uma alíquota mais baixa, de maneira a dissolver o impacto tributário ao longo da cadeia produtiva.⁶¹ No entanto, Alcides Jorge COSTA alertou que as alíquotas do IVC praticadas no Brasil eram mais elevadas que as praticadas nos demais países que adotam esse tributo. Esse fato, aliado à debilidade da fiscalização, estimulou a sonegação.⁶²

Esse imposto implicou consequências. A primeira delas referiu-se ao estímulo à verticalização das empresas que um imposto do tipo multifásico e cumulativo produz. Se o tributo fosse pago em cada operação econômica até chegar às mãos dos consumidores, quanto mais verticalizado o empreendimento, menor o ônus a que se submeteriam as mercadorias vendidas.⁶³ Outra consequência consistiu na falta de uniformidade da carga tributária para os consumidores, que são os que realmente arcam com o tributo. Esse ônus aumentava com o respectivo aumento da cadeia do ciclo produtivo e de comercialização. Nessa linha, não havia correspondência entre essencialidade do produto e extensão do ciclo produtivo, de maneira que produtos essenciais poderiam ser mais onerados. Por exemplo, as joias têm ciclo de produção menor do que o ciclo produtivo de vários gêneros alimentícios, como a carne.⁶⁴

A competência estadual do IVC, atribuída pela Constituição de 1934, foi mantida nas Constituições de 1937 e 1946. Realmente, houve conflitos entre Estados na cobrança do IVC, visto que se discutia qual era o Estado competente para arrecadar o imposto nas hipóteses de operações interestaduais, se seria o Estado produtor, de onde é produzida e sai a mercadoria,

foram aceitas pelo Governo Federal e postas em prática através da lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Estava criado o imposto de vendas e consignações, que a Constituição de 1934 transferiu para a competência impositiva dos Estados” (COSTA, Alcides Jorge. Imposto de vendas e consignações: análise dos sistemas de arrecadação. **R.A.E.**, v. 3, n. 6, p. 53-72, jan./mar. 1963. p. 54). Ver também COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenhas Tributárias, 1979, p. 3.

⁶¹ COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Ed. Resenhas Tributárias, 1979, p. 6-7.

⁶² COSTA, Alcides Jorge. Imposto de vendas e consignações: análise dos sistemas de arrecadação. **Revista de Administração de Empresas**, v. 3, n. 6, p. 53-72, jan./mar. 1963. p. 57.

⁶³ COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Ed. Resenhas Tributárias, 1979, p.7.

⁶⁴ COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Ed. Resenhas Tributárias, 1979, p.8.

ou seria o Estado de destino, aquele que recebe a mercadoria.⁶⁵ Ademais, o Governo federal emitiu os Decretos-Leis nº 915/1938 e 1061/1939, os quais alteraram a natureza do imposto, deixando de recair sobre vendas e consignações mercantis, para incidir sobre as exportações para outros Estados. O tributo era arrecadado pelo Estado onde a mercadoria foi produzida e do qual foi exportada, em decorrência da simples transferência do Estado produtor para o Estado consumidor, mesmo antes de a mercadoria ser vendida.⁶⁶

Sendo assim, Salvador Cândido BRANDÃO JÚNIOR assinala que, no início, as disputas travadas entre Estados-membros eram para cobrar o IVC, de modo que provocavam uma “guerra fiscal” com fins arrecadatórios. Nessa linha, cogitou-se a criação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), com o fito de eliminar os defeitos do IVC, bem como adotar a técnica da não-cumulatividade.⁶⁷

3.2 REFORMA TRIBUTÁRIA E ICM

São, basicamente, segundo Andréa Lemgruber VIOL, três as razões que impulsionam uma reforma tributária, quais sejam, a falta de legitimidade do sistema tributário, a desestabilização de forças que sustentam o “pacto tributário” e a necessidade de adaptá-lo ao dinamismo econômico.⁶⁸

Por sua vez, Ricardo VARSANO elenca dois motivos que acarretam alterações no sistema tributário: se surgem novas técnicas de tributação que propiciam uma estrutura tributária mais desejada que a anterior (acarreta, normalmente, substituição parcial); modificação brusca no pensamento econômico, social ou político de uma sociedade (pode ser mudanças nos objetivos econômicos, como priorizar a distribuição de renda, em vez do crescimento econômico acelerado).⁶⁹

⁶⁵ BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS**: Estados-membros em “guerra fiscal” - Série Doutrina Tributária Vol. XIV. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 96.

⁶⁶ GIL, Oto. **O imposto de vendas e consignações e as operações a termo**. Disponível em: bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/11820/10753. Acesso em: 13 de junho de 2016.

⁶⁷ BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS**: Estados-membros em “guerra fiscal” - Série Doutrina Tributária Vol. XIV. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 101.

⁶⁸ VIOL, Andréa Lemgruber. **O processo de Reforma Tributária no Brasil**: mitos e verdades. Brasília : Editora da UnB, 2000. 82 p. Monografia premiada em 2º lugar no V Prêmio Tesouro Nacional. Tópicos Especiais de Finanças Públicas. Brasília - DF, 2000, p. 10.

⁶⁹ VARSANO, Ricardo. O sistema tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? **Pesquisa e Planejamento Econômico**. Rio de Janeiro, n. 11, v. 1, p. 203-228, abr. 1981, p. 205.

Neste estudo, interessam as razões de índole econômica que inspiraram a reforma. A economia brasileira mudou, ao mesmo tempo em que a estrutura tributária nacional não acompanhou na mesma proporção as mudanças sofridas na economia. O comércio externo era a principal fonte de receitas de economias em estágio inicial de desenvolvimento. À medida que o mercado interno se desenvolve, as bases tributárias podem se fixar, aos poucos, sobre o consumo, até que o país tenha renda suficiente que viabilize sua tributação sem comprometer os níveis de consumo e poupança privada interna.⁷⁰

Nesse cenário, SERRA e LACERDA identificam que o regime militar, nas duas décadas de sua existência, procedeu a uma centralização, a qual viabilizou a realização de uma reforma tributária, de forma a concentrar as receitas e gastos em poder da União, assim como o controle político e social que o regime necessitava. O governo central respondia por quase setenta por cento do gasto público e da receita tributária disponível (após as transferências constitucionais) no auge do centralismo financeiro, em 1980, em contraste com uma participação inferior a sessenta por cento, em 1960.⁷¹

Antes da reforma tributária, destacava-se que o sistema tributário tinha o demérito de apresentar três sistemas tributários estanques e viabilizar a sobreposição de incidências de tributos sobre as mesmas bases econômicas. Além do fato de que os tributos estavam calcados em hipóteses de incidência meramente jurídicas, outras críticas foram tecidas, sendo que uma delas refere-se ao fato de que o imposto sobre vendas e consignação era cumulativo e altamente oneroso ao consumidor final.⁷²

Ao seu turno, José Afonso da SILVA classifica os sistemas tributários em histórico (coordenação dos tributos decorre do envolver histórico) ou racional (coordenação dos tributos decorre da ação do legislador). Na sequência, ele afirma que o sistema tributário anterior à Emenda nº 18/1965 era do tipo histórico. A partir desta, tornou-se racionalizado, cujas características principais são: (i) definição dos impostos segundo suas bases econômicas, tendo em vista que antes a definição destas espécies tributárias ocorria conforme a base jurídica destas; (ii) sistema tributário integrado no sistema econômico e no programa de estabilização nacional, em contrapartida ao critério histórico, de origem essencialmente

⁷⁰ VIOL, Andréa Lemgruber. **O processo de Reforma Tributária no Brasil: mitos e verdades**. Brasília : Editora da UnB, 2000. 82 p. Monografia premiada em 2º lugar no V Prêmio Tesouro Nacional. Tópicos Especiais de Finanças Públicas. Brasília - DF, 2000, p. 13.

⁷¹ SERRA, José; LACERDA, José Roberto Rodrigues. Federalismo fiscal à brasileira: algumas reflexões. **Revista BNDES**. Rio de Janeiro, n. 12, v. 6, p. 1-29, 1999, p.4-5.

⁷² BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 136-137.

política, com a coexistência de três sistemas tributários autônomos, quais sejam, federal, estadual e municipal.⁷³

Porém, antes de uma reforma tributária propriamente dita, os militares procederam à realização de um equilíbrio entre finanças e economia nacional, a partir da Lei nº 4.357/64. Cuidou-se de enriquecer os cofres públicos sem a criação de processos inflacionários. Então, essa legislação objetivou a aquisição de recursos não inflacionários para a cobertura do déficit da União, eliminação dos incentivos que a inflação proporcionava ao atraso dos pagamentos dos tributos (efeito Tanzi), estímulo às poupanças individuais, recuperação do prestígio da dívida pública e a criação do crime de apropriação indébita.⁷⁴

Conforme Ricardo VARSANO, os objetivos da reforma tributária eram: (i) garantir o aumento de receitas fiscais para fazer frente aos déficits governamentais; (ii) melhorar a eficiência do aparato arrecadatório; (iii) revisão da legislação dos tributos federais, a fim de simplificar e racionalizar; da mesma forma, realizar uma revisão sobre os impostos sobre o consumo no tocante à sua incidência, a fim de que se tornasse, realmente, um imposto sobre o consumo e não sobre a produção, tal como ocorria antes; (iv) revisão da discriminação de competências e receitas dos três entes federativos; (v) eliminar entraves e proporcionar estímulos aos investimentos de empresas.⁷⁵

Ricardo VARSANO assinala que esse novo sistema tributário almejou elevar o esforço fiscal para atingir o equilíbrio orçamentário, além de assumir o papel de estimular o crescimento acelerado da economia, sendo que foram deixadas de lado as preocupações acerca da equidade.⁷⁶ Além disso, a reforma foi gestada sem preocupações com a perda de autonomia dos entes federativos, tanto em relação à divisão de receitas da União para os demais entes subnacionais quanto em virtude da competência estadual reduzida sobre o recém-criado Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM). Ademais, para além da reforma, o que reduziu a autonomia dos entes subnacionais foi o poder conferido ao Executivo federal de legislar, independentemente do Congresso Nacional, inclusive no que dizia respeito à matéria constitucional.⁷⁷

⁷³ SILVA, José Afonso da. **O constitucionalismo brasileiro: evolução institucional**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 308.

⁷⁴ BALHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 136.

⁷⁵ VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, Rio de Janeiro, v. 27, n. 1, p. 1-40, abr. 1997, p. 7.

⁷⁶ VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, Rio de Janeiro, v. 27, n. 1, p. 1-40, abr. 1997, p. 8.

⁷⁷ VARSANO, Ricardo. O sistema tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? **Pesquisa e Planejamento Econômico**. Rio de Janeiro, n. 11, v. 1, p. 203-228, abr. 1981, p. 219.

De acordo com Fabrício de OLIVEIRA, essa reforma teve por mérito: (i) conferir maior racionalidade ao sistema tributário, de forma a impedir a criação indiscriminada de impostos por todos os entes federados; (ii) retirar do sistema os impostos que não contavam com fato gerador bem definido, como era o caso do Imposto sobre Indústrias e Profissões, do Imposto do Selo e do Imposto de Licença, e a consequente definição de hipóteses de incidência mais nítidas para os impostos que os substituíram, a saber, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, o Imposto sobre Transportes e Comunicações e o Imposto sobre Operações Financeiras; (iii) organização dos tributos segundo suas bases econômicas; (iv) pioneirismo na extinção da cumulatividade do Imposto sobre Vendas e Consignações, transformando-o no Imposto sobre Circulação de Serviços, que se caracterizava por ser um imposto incidente sobre o valor agregado.⁷⁸

Ademais, em termos de desenvolvimento da Ciência do Direito Tributário no Brasil, André FOLLONI assevera que o período inicial do Direito Tributário no país, antes da Emenda Constitucional nº 18/1965, que organizou o sistema tributário nacional e o Código Tributário Nacional de 1966, instituidor das normas gerais de Direito Tributário, foi chamado de “tempos heroicos” em alusão aos tempos heroicos da aviação. A doutrina tributária brasileira acompanhava o desenvolvimento insipiente do Direito Tributário na Europa, ao mesmo tempo em que não havia um subsistema tributário minimamente organizado.⁷⁹ Aliás, Ruy Barbosa NOGUEIRA ensina que a Emenda nº 18/1965 e o Código Tributário Nacional foram importantes para o reconhecimento do Direito Tributário como ramo autônomo na ordem jurídica pátria.⁸⁰

A Emenda Constitucional nº 18/1965 trouxe alterações significativas no sistema tributário pátrio. Em termos gerais, a referida emenda estabeleceu de forma mais clara as competências tributárias, fixou a tributação sobre bases econômicas (e não estritamente jurídicas, como ocorria com alguns tributos, tais como imposto sobre o selo) e substituiu o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), de competência dos Estados-membros.

⁷⁸ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A evolução da estrutura tributária e do fisco: 1889-2009**. Brasília, IPEA, Texto para Discussão n. 1469, 2010, p. 31-32.

⁷⁹ FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva 2013, p. 45.

⁸⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14.ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 13-14.

Além disso, a citada emenda trouxe pela primeira vez na história legislativa do país um capítulo dentro da Constituição para disciplinar a matéria tributária (“Do Sistema Tributário”).⁸¹

No entendimento de Ubaldo Cesar BALTHAZAR, a Emenda Constitucional nº 18/1965 trouxe várias novidades, a saber: centralização dos impostos no âmbito da União, distribuição das receitas tributárias da União aos Estados e Municípios, nova hierarquia dos atos normativos tributários, a fim de evitar choques locais e regionais, a tripartição das espécies tributárias em impostos, taxas e contribuições de melhoria, definição mais precisa para as taxas, e a preservação de alguns princípios tributários presentes nas Constituições anteriores.⁸²

Ademais, é preciso pontuar que a Emenda Constitucional nº 18/1965 foi muito importante para fixar bases mais nítidas acerca da competência tributária. Sobre o tema, Raquel Cavalcanti Ramos MACHADO adverte que o modelo de repartição de competências tributárias da aludida emenda é próximo do existente atualmente. Verifica-se, nesse sentido, uma racionalização do sistema tributário nacional, considerando-se os fatos geradores dos impostos mais como fatos econômicos e menos como negócios jurídicos.⁸³

Nesse contexto, a referida emenda constitucional classificou os impostos segundo sua natureza econômica em quatro grupos, quais sejam: *impostos sobre o patrimônio e a renda, impostos sobre o comércio exterior, impostos sobre produção e circulação* e os *impostos especiais*. Em relação aos impostos sobre patrimônio e a renda, coube à União os impostos sobre a propriedade rural e sobre rendas e proventos de qualquer natureza. Aos Estados, foi reservada a competência de instituir o imposto sobre transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia. Já os Municípios receberam a competência tributária do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Em relação aos impostos sobre o comércio exterior, refere-se à competência da União em instituir os impostos sobre a importação e exportação. E, em relação aos impostos sobre circulação e produção, confere competência à União em instituir os impostos sobre produtos industrializados; sobre operações de crédito, câmbio e seguro; sobre operações relativas a títulos e valores imobiliários; sobre serviços de transportes e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal. Quanto aos Estados, coube-lhes criar o imposto sobre a

⁸¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14.ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 18.

⁸² BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 137.

⁸³ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 47.

circulação de mercadorias e, aos Municípios, instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária dos Estados.

A própria discriminação da competência tributária entre os entes federativos já revela a segunda novidade digna de destaque, qual seja, trata-se da substituição dos impostos de incidência estritamente jurídica para impostos de incidência sobre bases econômicas. Sobre o assunto, destacam-se as contribuições de tributaristas acerca da defesa da base econômica da tributação, a saber, Dino JARACH, e aqui no Brasil, em especial, as contribuições de Amílcar de Araújo FALCÃO.

Dino JARACH leciona que o estudo da relação jurídica tributária deve ser realizado mediante a adoção, como ponto de partida, do pressuposto de fato, dito de outra forma, do fato imponible.⁸⁴ Reconhece-se que a obrigação tributária é uma relação jurídica *ex lege*, em razão da qual uma pessoa (contribuinte, responsável) está obrigada a realizar ao Estado ou outra entidade o pagamento de uma quantia monetária quando realizado o pressuposto de fato previsto na lei. Ocorre que esse pressuposto deve ser juridicamente um fato e não um negócio jurídico.⁸⁵ Mas quais fatos podem ser eleitos pelo legislador para que sejam pressupostos da obrigação tributária?

Dino JARACH recorda que nenhum Estado elegeu como pressuposto de fato de um imposto a circunstância de pessoas serem inteligentes ou estúpidas, serem loiras ou morenas, apresentarem nariz grego ou aquilino, as pernas direitas ou tortas. Em realidade, existe um critério que os legisladores adotam para eleger os fatos imponíveis e impedem que os impostos sejam cobrados conforme o capricho fantasioso dos legisladores. Esse critério refere-se à riqueza.⁸⁶

Para Amílcar de Araújo FALCÃO, fato gerador, no Direito Tributário, retrata um “fato econômico de relevância jurídica”.⁸⁷ Isto não significa que o referido jurista defenda que os fatos geradores se resumam a fatos econômicos. O que se pretendeu assinalar é a aptidão

⁸⁴ JARACH, Dino. **O fato imponible**: teoria geral do direito tributário substantivo. Tradução de Dejalma Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 83. Amílcar de Araújo Falcão critica a aplicação do termo “fato imponible” no cenário brasileiro, bem como outras, tais como “suporte fático”, “situação base” ou “pressuposto de fato do tributo”, em razão de que essas expressões conduzem à errônea impressão de que os tributos recaíam sobre coisas, sendo que a relação tributária é sempre uma relação pessoal ou obrigacional. Além disso, é criticável o emprego da expressão “objeto do tributo” como sinônimo de fato gerador, dado que o objeto do tributo sempre será uma prestação pecuniária (FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7.ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 3-4).

⁸⁵ JARACH, Dino. **O fato imponible**: teoria geral do direito tributário substantivo. Tradução de Dejalma Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 87.

⁸⁶ JARACH, Dino. **O fato imponible**: teoria geral do direito tributário substantivo. Tradução de Dejalma Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p.95-96.

⁸⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 2.

de tal fato para servir como parâmetro de aferição da capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.⁸⁸

Nessa perspectiva, os tributos adotaram hipóteses de incidência com bases econômicas bem definidas, ao mesmo tempo em que se retirou do sistema aqueles tributos pautados em incidência estritamente jurídica (como é o caso do imposto sobre selos) ou aqueles com hipóteses de incidência pouco definidas (por exemplo, imposto sobre indústrias e profissões).

Outra alteração relevante consiste na substituição do IVC pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM). Segundo Geraldo ATALIBA, essa mudança refletiu em mudança do nome do imposto, ampliação de sua incidência para todas as atividades relativas à circulação de mercadorias e extinção da incidência em cascata.⁸⁹

Segundo Alcides Jorge COSTA, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), que se tornaria, de acordo com as palavras do aludido jurista, “viga mestra da arrecadação dos Estados”, foi inserido no sistema tributário brasileiro com a Emenda nº 18/1965. Não é o primeiro imposto sobre valor acrescido que surgiu no país, porque havia um antigo imposto sobre consumo que foi convertido em imposto sobre valor agregado (o IPI). Mas este apenas recai no ciclo industrial, ao passo que a abrangência do ICM vai para além da indústria, já que alberga produção agrícola, pecuária, extrativista, ciclo de comercialização, até o nível de varejo, inclusive.⁹⁰

O ICM é imposto não cumulativo, obtido por deduções, portanto plurifásico. Fabrício Augusto de OLIVEIRA destaca que o Brasil foi pioneiro no mundo em extinguir a cumulatividade do antigo IVC, substituindo-o pelo ICM, que é imposto incidente sobre o valor agregado, cujas vantagens consistem em eliminar as distorções causadas nos preços relativos e o processo de “verticalização” industrial com o escopo de se livrar do ônus tributário advindo da cumulatividade.⁹¹ O nome do tributo reflete que o legislador quis frisar que o imposto incide sobre circulação de mercadorias: o ICM não abarca circulações de imóveis e serviços. A hipótese de incidência do ICM consiste na operação de circulação de mercadorias.

Contudo, Ricardo VARSANO alerta que uma reforma tributária substitui um sistema passado, mas não elimina completamente as características do predecessor. Ela, portanto,

⁸⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 40.

⁸⁹ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 245.

⁹⁰ COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenhas Tributárias, 1979, p.VII.

⁹¹ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A evolução da estrutura tributária e do fisco: 1889-2009**. Brasília, IPEA, Texto para Discussão n. 1469, 2010, p. 31-32.

nunca será considerada totalmente adequada para as circunstâncias do momento.⁹² Nessa linha, os Estados continuavam a tributar, via ICM, os residentes em outras unidades da federação. A possibilidade de transferir tributos mediante ICM interestadual motivou a guerra entre Estados para a concessão de isenções e consequente atração de investimentos para seus territórios. Ou seja, o mesmo problema já detectado por ocasião da tributação do IVC acabou se repetindo com o ICM.⁹³

A Emenda Constitucional nº 18/1965 é um marco importante para o Direito Tributário no Brasil. Ela foi responsável pela sistematização da legislação tributária nacional, conferiu racionalidade ao sistema e maior clareza na definição de fatos geradores e de competência tributária dos entes federativos. Ao mesmo tempo, entretanto, conduziu a um retrocesso, qual seja, a supressão do princípio da capacidade contributiva, presente no artigo 202 da Constituição de 1946. Para Marco Aurélio GRECO, esse fato reduziu os debates doutrinários aos aspectos formais, em detrimento dos substanciais da tributação, já que a definição da substancialidade era o próprio princípio da capacidade contributiva.⁹⁴

3.3 LEIS COMPLEMENTARES TRIBUTÁRIAS E LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75

Desde o início da República, verificava-se que a Constituição por si só não bastava, e eram necessárias leis que complementassem o conteúdo constitucional. Por isso, no início, o que se concebia como leis complementares eram leis que materialmente complementassem o conteúdo da Constituição. Não se tratava, portanto, de leis formalmente complementares que exigissem quórum diferenciado. A primeira Constituição Republicana já previa a existência de uma lei que complementasse as disposições da Constituição.⁹⁵

Ricardo Lodi RIBEIRO aduz que as primeiras leis complementares previstas no Brasil, já nas Constituições de 1891 e 1934, baseavam-se na estrutura da *loi organique* francesa, previstas desde 1875, que tinha o escopo de organizar os poderes, sem pretensão de

⁹² VARSANO, Ricardo. O sistema tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? **Pesquisa e Planejamento Econômico**. Rio de Janeiro, n. 11, v. 1, p. 203-228, abr. 1981, p. 204.

⁹³ VIOL, Andréa Lemgruber. **O processo de Reforma Tributária no Brasil**: mitos e verdades. Brasília: Editora da UnB, 2000. 82 p. Monografia premiada em 2º lugar no V Prêmio Tesouro Nacional. Tópicos Especiais de Finanças Públicas. Brasília - DF, 2000, p. 21.

⁹⁴ GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**. 2011. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>. Acesso em: 01 de jul.2015.

⁹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 74.

apresentar superioridade hierárquica em relação às demais leis, que poderiam alterar as primeiras. Porém, a Constituição francesa de 1958 estabeleceu maior formalidade procedimental para a aprovação dessa legislação, com matérias previstas na própria Constituição, embora sem exigência de quórum diferenciado de votação. Sob essa nova perspectiva, o Brasil criou leis complementares com quórum qualificado no regime parlamentarista, uma vez que a Emenda Constitucional nº 04/1961 previu, no seu artigo 22, “leis votadas, nas duas casas do Congresso Nacional, pela maioria absoluta de seus membros” para “complementar a organização do sistema parlamentar de Governo”.⁹⁶

Cabe pontuar que a Constituição de 1967, que previu a lei complementar nos moldes atuais, foi elaborada durante a égide do primeiro Ato Institucional (responsável pela destituição do governo anterior, conferindo a si Poder Constituinte Originário, bem assim reservando maiores poderes ao Presidente da República, não obstante preservado o Congresso Nacional, sob fortes restrições e possibilidade de cassação de direitos políticos) e Ato Institucional n. 2 (permanência do Poder Constituinte Originário).⁹⁷ Por sua vez, quando a previsão de leis complementares vigorava durante a Emenda Constitucional n. 1/1969, o Presidente da República contava com poderes para decretar recesso do Congresso Nacional, competindo ao primeiro, no caso de recesso, legislar sobre todas as matérias.⁹⁸

A partir do contexto em que foram adotadas as leis complementares no país, é difícil a conclusão de que elas, por fixarem quórum qualificado de aprovação, estão respaldadas por um viés democrático mais acentuado do que a legislação ordinária, por exemplo. O que as leis complementares viabilizaram, em realidade, foi a estabilização de determinadas matérias infraconstitucionais consideradas relevantes, mesmo que com a alteração de governos.⁹⁹

Nessa linha, Ricardo Lodi RIBEIRO destaca que o sentido das leis complementares a partir da ordem jurídica inaugurada com a Constituição de 1988 busca inspiração novamente na influência francesa das *loi organique*, haja vista a existência de matérias com importância

⁹⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Função da Lei Complementar Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de direito constitucional tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 129-137, p. 129.

⁹⁷ FOLLONI, André. Autoritarismo no regime jurídico das leis complementares e o problema no direito tributário. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, n. 109, p. 225-257, jul./dez. 2014, p.231-232.

⁹⁸ FOLLONI, André. Autoritarismo no regime jurídico das leis complementares e o problema no direito tributário. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, n. 109, p. 225-257, jul./dez. 2014, p.234.

⁹⁹ “Por isso, não é correto supor que a preocupação imediata da inserção das leis complementares no ordenamento jurídico brasileiro, pelos ministros militares, em 1969, ao demandarem maioria absoluta para sua aprovação, foi com maior legitimidade democrática para o tratamento de matérias de relevância destacada. O ponto fundamental das leis complementares quando de sua inserção no sistema jurídico brasileiro foi o do seu relativo caráter de permanência: uma lei complementar é mais dificilmente alterável ou revogável, embora discipline conteúdo não constitucional”. (FOLLONI, André. Autoritarismo no regime jurídico das leis complementares e o problema no direito tributário. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, n. 109, p. 225-257, jul./dez. 2014, p.236).

tal que não devem estar sujeitas aos caprichos de maiorias apertadas, ao mesmo tempo em que a importância delas não é tamanha a ponto de merecerem proteção à semelhança da proteção conferida à Constituição.¹⁰⁰

Por fim, as matérias não reservadas às leis complementares, mas aprovadas como se elas fossem, serão apenas formalmente complementares, haja vista que eventuais mudanças poderão ser feitas com a aprovação da maioria simples dos parlamentares. Por outro lado, também se verifica a recepção de leis ordinárias com status de leis complementares, o que ocorreu com o CTN, que traz normas gerais de direito tributário. Isso não significa que normas gerais sempre deverão ser veiculadas por leis complementares, a CF/88 reservou normas gerais de direito financeiro e tributário às leis complementares, mas não fez o mesmo para normas gerais de licitações e contratos, que são regulados por lei ordinária (Lei 8.666/93). Isso tudo demonstra que não existe diferenciação hierárquica entre leis ordinárias e leis complementares, apenas o que há é reserva de competência, a favor de matérias que o constituinte julgou por bem estarem reguladas mediante o consenso de maiorias absolutas.¹⁰¹

A Constituição de 1967 e a Emenda nº 1/1969 reservaram às leis complementares diversas matérias de Direito Tributário. Entre elas, a disciplina dos conflitos de competência. A rigidez do sistema constitucional tributário não é suficiente para dirimir com todos os conflitos de competência travados entre as pessoas tributantes.

A Constituição Federal de 1967 – e, depois, a Emenda Constitucional nº 1/1969 – estabeleceu no artigo 8º, XVII, “c”, a competência da União para estabelecer “normas gerais de direito financeiro”. Cuida-se de leis materialmente nacionais, vale dizer, não se aplicam somente à ordem jurídica parcial da União, mas a todos os entes federativos, englobando, além da União, os Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Por serem apenas materialmente normas gerais, elas se submetiam à votação segundo o quórum exigido pelas leis ordinárias.¹⁰²

Por outro lado, em relação às normas gerais de direito tributário, a Constituição de 1967 – na sequência, a Emenda nº 1/1969 – estipulou, no artigo 18, § 1º que caberá à lei complementar veicular normas gerais de Direito Tributário e regular as limitações

¹⁰⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Função da Lei Complementar Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de direito constitucional tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 129-137, p.130.

¹⁰¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Função da Lei Complementar Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de direito constitucional tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 129-137, p.130-131.

¹⁰² CRUZ, Diniz Ferreira da. **Lei complementar em matéria tributária**. São Paulo: José Bushatsky, 1978, p. 82-83.

constitucionais ao poder de tributar. Neste caso, as normas gerais de Direito Tributário se tornaram material e formalmente nacionais, com quórum especial de votação.¹⁰³

Geraldo ATALIBA destaca que não será qualquer lei qualificada como norma geral apta a solucionar os conflitos de competência.¹⁰⁴ É preciso que essa lei tenha caráter nacional. O autor destaca a diferenciação entre leis nacionais e federais, as quais se distinguem no seu âmbito de aplicação. As normas gerais não suprimem a competência legislativa dos demais entes federados. Caso não haja norma geral, a competência legislativa dos entes subnacionais não é obstada, será imediata. Nem se aplicam normas gerais caso o ente federativo não exerça sua competência legislativa.¹⁰⁵ Uma das leis que cumpre essas funções é o Código Tributário Nacional, editado com status de lei ordinária, mas recepcionado pela Constituição de 1967, Emenda nº 1/1969, e por fim, pela Constituição de 1988, como lei complementar.¹⁰⁶

José Souto Maior BORGES assevera que vigora em nosso ordenamento o princípio da isonomia dos entes políticos, dado que cada um deles conta com competências específicas, ditadas pela Constituição da República. São as palavras do jurista: “o princípio de isonomia entre as pessoas político-constitucionais, na federação brasileira, é um princípio implícito que decorre do mecanismo constitucional de repartição de competências legislativas”.¹⁰⁷

Na perspectiva tributária, os mentores da reforma tributária sustentavam a ideia da superioridade hierárquica da lei formalmente complementar em relação às leis ordinárias. José Souto Maior BORGES discorda dessa superioridade. Este jurista pontua que a doutrina brasileira fundamenta a superioridade hierárquica da lei complementar nos seguintes argumentos: (i) a lei ordinária está abaixo da lei complementar no rol das espécies normativas constantes da Constituição; (ii) lei ordinária não pode revogar ou alterar lei complementar, ao

¹⁰³ CRUZ, Diniz Ferreira da. **Lei complementar em matéria tributária**. São Paulo: José Bushatsky, 1978, p. 83.

¹⁰⁴ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

¹⁰⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 41.

¹⁰⁶ A recepção do CTN de 1966 como lei geral de direito tributário, com status de lei complementar, não se coaduna com o sistema constitucional hodierno. As diretrizes de interpretação expostas neste diploma conferem caráter residual à Constituição da República. “Percebe-se o despropósito em aplicar essas normas de interpretação na vigência da Constituição de 1988. E, também, de aplicá-las à própria interpretação constitucional. No que diz respeito a sua aplicação atual, é incabível, pois não recepcionadas: o produto do estado autoritário que impedia o juiz de considerar o texto constitucional não é recepcionado pela Constituição. No que diz respeito à sua aplicação à Constituição, além de descabida pelo mesmo motivo, também é incabível porque o próprio Código Tributário nacional não inclui o texto constitucional entre aqueles que devem ser interpretados segundo suas regras. E nem poderia, pois a legislação infraconstitucional não pode determinar o modo de se interpretar a própria Constituição. Seria outra subversão à hierarquia de fontes” (FOLLONI, André. Autoritarismo no regime jurídico das leis complementares e o problema no direito tributário. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, n. 109, p. 225-257, jul./dez. 2014, p. 236)

¹⁰⁷ BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 12.

passo que esta pode alterar e revogar a primeira; (iii) o quórum especial e qualificado da lei complementar lhe confere superioridade formal.¹⁰⁸

Sobre o argumento (i), a lei ordinária tem como fonte de validade a própria Constituição Federal. Não se retira a conclusão da superioridade da lei complementar a partir da interpretação sistemática da Constituição, no máximo essa conclusão deriva de interpretação literal do então artigo 46 da Emenda nº 1/69. A seu turno, sobre o argumento (ii), destaca-se que nem a lei complementar pode revogar a lei ordinária, tendo em vista que os campos da lei ordinária e complementar não se interpelam, já que contam com competências legislativas matérias diferentes, e a superveniência de lei complementar apenas suspende ou paralisa a eficácia da lei ordinária. Se lei complementar abarcar matérias de lei ordinária, a primeira será considerada ordinária. Por outro lado, se lei ordinária invadir a competência reservada à lei complementar, a primeira será inconstitucional. Por fim, o argumento (iii) resta descaracterizado, uma vez que a caracterização de lei complementar depende de dois requisitos cumulativos, a saber, o quórum qualificado e matéria constitucionalmente reservada à legislação complementar. Se a referida lei for aprovada com quórum qualificado, mas não se tratar de matéria constitucionalmente alçada à lei complementar, a legislação aprovada por maioria qualificada será lei ordinária, a qual poderá ser revogada por esta.¹⁰⁹

Como visto, a reforma do sistema tributário estava voltada principalmente ao atendimento dos objetivos de crescimento econômico, dirigido pela União. Para a concretização desse objetivo, optou-se pela redução da autonomia dos entes federativos. Uma dessas providências contra a autonomia dos entes federativos consistiu na limitação dos Estados-membros em legislar sobre o ICM.

O ICMS, sucessor do ICM, foi regionalizado¹¹⁰ com a Emenda Constitucional n. 18/1965 e pelas Constituições de 1967 e 1988. A competência foi conferida aos Estados, mas a União ficou incumbida de editar lei complementar acerca das regras dos benefícios fiscais e estabeleceu-se que as alíquotas interestaduais fossem definidas por resoluções do Senado. Essa reserva de competência da União reflete o caráter relativamente uniforme desse tributo,

¹⁰⁸ BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 19-20.

¹⁰⁹ BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

¹¹⁰ O termo “regionalizado” foi empregado por Ives Gandra da Silva Martins, ao asseverar que, erroneamente, um tributo com características nacionais, como o ICMS, foi atribuído à competência dos Estados, sendo que seria mais correto atribuir à competência à União (MARTINS, Ives Gandra. Estímulos fiscais do ICMS e a unanimidade exigida no CONFAZ. **Revista CEJ**, Brasília, Ano XVII, n. 59, p. 22-29, jan./abr. 2013.).

pois essas competências dizem respeito a matérias que refletem em todos os estados da federação.¹¹¹

Nesse viés, a Constituição Federal de 1967 e, na sequência, a Emenda Constitucional nº 1/1969, reservaram à Lei Complementar regular a concessão e supressão de incentivos fiscais de ICMS, então ICM. E essa lei é a Lei Complementar nº 24/1975. É uma legislação que surge no período em que os militares estão no poder. José Souto Maior BORGES ressalta que essa lei não é federal, embora editada pela União, mas sim lei nacional, já que projeta efeitos para os Estados-membros. Sua natureza é de regra de sobredireito: não incide sobre situação jurídico-tributária concreta, mas sobre a atividade procedimental de deliberação interestadual sobre os incentivos do imposto em análise.¹¹²

Sérgio PRADO recorda que, no período 1966/69, proliferaram no país diversos convênios regionais, os quais tinham a finalidade de estabelecer sistemas harmonizados de incentivos fiscais entre os Estados-membros, e tiveram o efeito de forçar a reação de outros estados com medidas semelhantes.¹¹³

De fato, a utilização do expediente de Lei Complementar para regular a matéria atinente à concessão de incentivos fiscais de ICMS permitiu que o Poder Executivo da União estivesse no controle último da política tributária nacional. Além disso, no período, verificou-se concentração das receitas tributárias nas mãos do ente central. Longe de se defender que a decisão acerca do *modus operandi* da concessão de incentivos fiscais de ICMS resultou de maior consenso democrático, tendo em vista que o período em que foram fixadas as bases para a legislação complementar foi marcado pelo vazio democrático, substituído pela autoridade do regime militar.

Dessa forma, a política tributária, bem como as receitas tributárias, concentrava-se nas mãos dos militares. O controle dos incentivos fiscais de ICMS por parte da União iniciou-se com a criação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o órgão deliberativo criado com a função de aperfeiçoar o federalismo fiscal e harmonizar tributariamente os Estados-membros, sendo presidido pelo Ministro da Fazenda e constituído pelos Secretários da Fazenda, Finanças ou Tributação de cada estado e do Distrito Federal.¹¹⁴

¹¹¹ RAMOS, Maria Raquel Firmino. Convênios do CONFAZ: critérios de validade para a aprovação e ratificação pelos Estados e o princípio da legalidade. In: CIARLINI, Álvaro Luís de A. S., VICTOR, Sérgio Antônio Ferreira, CORREIA NETO, Celso de Barros (Orgs). **Pacto Federativo**. Brasília: IDP, 2014, p. 6-30, p.17.

¹¹² BORGES, José Souto Maior. Incentivos fiscais e financeiros. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 8, p. 86-105, p. 95-96.

¹¹³ PRADO, Sérgio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. **Economia e Sociedade**, Campinas, v.13, p. 1-40, dez. 1999, p.5.

¹¹⁴ KAUFMANN, Roberta Fragoso Menezes. Considerações sobre a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 198 e sobre a constitucionalidade do exercício da função extrafiscal de benefícios de ICMS por

Nesse quadro, o artigo 2º, § 2º da Lei Complementar nº 24/1975 aduz que “a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados”. Em relação à exigência de aprovação unânime dos representantes do CONFAZ, a exposição de motivos da referida lei complementar afirma que “a unanimidade é importante, porque permite a qualquer Estado que venha a ser prejudicado com uma determinação de isenção se colocar contra ela, de forma que não torne possível a sua efetivação”.¹¹⁵ A própria exposição de motivos da lei complementar assevera a ameaça que a guerra fiscal impõe ao regime federativo, embora ressalve a possibilidade de a União estabelecer iniciativas discriminatórias benéficas aos menos favorecidos.¹¹⁶

Sobre a questão, Alcides Jorge COSTA aduz que nenhum Estado pode, por conta própria, conceder isenções em matéria de ICM. Contudo, o jurista reconheceu que a estratégia de atribuir competência à União, mediante lei complementar, para disciplinar isenção de impostos estaduais é fruto da tendência centralizadora do poder decisório em matéria tributária, presente na Emenda nº 18/1965 e, após, na Constituição de 1967 e na Emenda nº 1/1969.¹¹⁷ Roberta Fragoso Menezes KAUFMANN também registra que a exigência da unanimidade ocorreu no período da Ditadura Militar, momento em que não havia democracia de fato no Brasil.¹¹⁸

Dessa forma, a exigência da unanimidade da aprovação dos convênios relativos a incentivos fiscais de ICMS encontra-se cristalizada em legislação complementar, a qual exige maioria qualificada para efetuar quaisquer alterações. Realmente, as decisões acerca da concessão de incentivos fiscais de ICMS eram tão caras ao governo militar, principalmente

legislações estaduais sem prévio Convênio Autorizativo do CONFAZ. Ausência de Guerra Fiscal. In: Congresso Nacional dos Procuradores de Estado, 39, 2013, Ipojuca-PE. **Anais do XXXIX Congresso Nacional dos Procuradores de Estado**, 2013, p. 1-28, p.9.

¹¹⁵ BRASIL. **Câmara dos deputados. Exposição de motivos do PLC 32/1974**. Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=430366A064D173A8A4EDCA759B347ED5.proposicoesWeb1?codteor=1233855&filename=Dossie+-PLP+32/1974. Acesso em: 8 de março de 2016.

¹¹⁶ “Tal situação [a guerra fiscal] é incompatível, não somente com o regime federativo, como também com o próprio sistema tributário criado, que pretende fazer com que as atividades exercidas por qualquer agente, em qualquer parte do Território Nacional, tenham tratamento igual, ressalvados, evidentemente, os casos de interesse nacional, em que o próprio Governo Federal tem a iniciativa de discriminar a favor dos menos favorecidos”. (BRASIL. Câmara dos deputados. Exposição de motivos do PLC 32/1974. Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=430366A064D173A8A4EDCA759B347ED5.proposicoesWeb1?codteor=1233855&filename=Dossie+-PLP+32/1974. Acesso em: 8 de março de 2016.

¹¹⁷ COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenhas Tributárias, 1979, p. 123.

¹¹⁸ KAUFMANN, Roberta Fragoso Menezes. Considerações sobre a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 198 e sobre a constitucionalidade do exercício da função extrafiscal de benefícios de ICMS por legislações estaduais sem prévio Convênio Autorizativo do CONFAZ. Ausência de Guerra Fiscal. In: Congresso Nacional dos Procuradores de Estado, 39, 2013, Ipojuca-PE. **Anais do XXXIX Congresso Nacional dos Procuradores de Estado**, 2013, p. 1-28, p. 16.

em seu papel de ditar os rumos da economia nacional voltada ao crescimento econômico, que não poderiam estar nas mãos dos Estados-membros. A previsão da unanimidade da aprovação dos incentivos fiscais pelos membros do CONFAZ em legislação complementar foi ao encontro dos anseios da ditadura militar.

Em realidade, a União, no período da ditadura militar, detinha controle sobre o CONFAZ (formado por Secretários Estaduais da Fazenda) e sobre os Estados, uma vez que nomeava *ad nutum* os governadores de Estados-membros. Contudo, a partir da Constituição de 1988, os Estados-membros passaram a gozar de maior autonomia e a tomar decisões de acordo com seus interesses. Dessa maneira, observa-se o fortalecimento da guerra fiscal e consequente redução da influência do CONFAZ e redução do centralismo da União.¹¹⁹

Nesses termos, o papel da Lei Complementar nº 24/1975 foi cumprido, qual seja, manter a permanência da decisão tomada no período da ditadura militar acerca da unanimidade dos membros do CONFAZ para a aprovação de incentivos fiscais de ICMS. Porém, impera verificar se a exigência insculpida na referida legislação complementar é adequada para os dias atuais, tendo em vista que a Constituição Federal de 1988 inaugurou um novo período de democracia, bem como conferiu lugar de destaque aos direitos fundamentais e fixou objetivos fundamentais a serem alcançados pela República Federativa do Brasil, sendo dois deles o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades regionais.

¹¹⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro**: teoria da constituição financeira. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p.302.

4 A LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A nova Constituição de 1988 introduziu poucas mudanças na estrutura do imposto sobre circulação de mercadorias. De fato, houve a passagem do ICM para o ICMS, que consiste na inserção de duas novas hipóteses de incidência, quais sejam, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicações. Mas a competência tributária deste imposto permaneceu nas mãos dos Estados-membros, de maneira que as preocupações acerca da guerra fiscal que o ICMS pode ocasionar permaneceram as mesmas.

Assim, a Constituição manteve a exigência de lei complementar para regular a forma como os Estados-membros concederão ICMS. Esta previsão reside no artigo 155, §2º, XII, “g”: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 2º 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”.

A lei complementar que disciplina o assunto é a mesma Lei Complementar nº 24/75, que foi editada nos tempos da ditadura militar. Essa conclusão é sustentada na jurisprudência e doutrina.

Segundo José Souto Maior BORGES, a recepção da referida lei complementar se justifica em razão de três fatores: (i) o ICMS não alterou substancialmente em relação ao ICM, apenas acrescentou-se a tributação dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; (ii) o procedimento de concessão de incentivos de ICMS regulado na LC 24/75 não é incompatível com o regime jurídico formal ou procedimental da CF/88. Esta fala em deliberação antes era convênio. Contudo, convênio é uma forma de deliberação e, para BORGES, é a forma de deliberação mais adequada; (iii) LC 24/75 já era adequada com o art. 23, § 6º, EC 1/69, e hoje ainda é e com mais razões, porque o art. 155, § 2º, XII, “g” é mais amplo em sua literalidade e envolve incentivos, isenções e benefícios fiscais.¹²⁰

Não obstante reconhecida a recepção da legislação (embora não unânime na doutrina)¹²¹, esta não está imune a críticas formuladas à luz da nova ordem constitucional

¹²⁰ BORGES, José Souto Maior. Incentivos fiscais e financeiros. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 8, p. 86-105, p. 94-95.

¹²¹ Marco Aurélio Greco e Anna Paola Zonari manifestam-se pela não recepção da lei Complementar nº 24/1975 no ordenamento jurídico brasileiro. Ver: GRECO, Marco Aurélio; ZONARI, Anna Paola. ICMS – Benefícios

brasileira. Elas se referem à extensão (ou não) da legislação aos incentivos financeiros; sua violação (ou não) à legalidade tributária; às sanções previstas na referida lei complementar; e, por fim, à exigência de unanimidade dos membros do CONFAZ para a aprovação dos incentivos fiscais. Estas críticas serão analisadas a seguir.

4.1 EXTENSÃO DA LEGISLAÇÃO AOS BENEFÍCIOS FISCAIS E FINANCEIROS

O artigo 155, § 2º, XII, “g” determina que lei complementar regule a forma como serão concedidos e revogados os benefícios fiscais relativos ao ICMS. Contudo, o artigo 1º, parágrafo único da Lei Complementar 24/75 dispõe que esta lei se aplicará, da mesma forma, a benefícios financeiro-fiscais. Sendo assim, é possível concluir que a lei complementar extrapolou seu âmbito de competência, ao reger o modo de concessão de benefícios financeiros?

Paulo de Barros CARVALHO recorda que referida legislação já era cogitada como inconstitucional na vigência da Constituição de 1967, haja vista que esta determinava lei complementar para regular isenções de ICMS, ao passo que a lei complementar aludida, além de isenções, regulava outros incentivos fiscais, o que demonstraria ultrapassar sua competência.¹²²

Sobre o tema, é possível identificar três posicionamentos, a saber: (i) inaplicabilidade da Lei Complementar nº 24/1975 aos incentivos financeiros; (ii) aplicabilidade da Lei Complementar aos incentivos financeiros; (iii) aplicabilidade da Lei Complementar nº 24/1975 aos incentivos financeiros que tenham por base o ICMS.

(i) Inaplicabilidade da Lei Complementar nº 24/1975 aos incentivos financeiros

Trata-se do posicionamento defendido por parcela da doutrina de que os incentivos financeiros não se aplicam à Lei Complementar nº 24/1975. Entre os argumentos levantados

Fiscais – Isenções, Convênios, Imunidades – Produtos semi-elaborados. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. Vol 2. Belém: CEJUP, 1993, p. 201-214.

¹²² CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 25-97.

por essa corrente para afastar a aplicação dessa lei aos incentivos em comento, destacam-se a autonomia do ente político e a ausência de previsão constitucional acerca da submissão dos incentivos financeiros à Lei Complementar nº 24/1975.

Ives Gandra da Silva MARTINS e Gerd Willi ROTHMANN destacam que a Lei Complementar nº 24/75 se aplica somente aos incentivos fiscais, de maneira que os incentivos financeiros podem ser concedidos pelos Estados-membros sem a observância das prescrições contidas na aludida legislação complementar.¹²³

Sob o argumento da autonomia dos entes federativos e da adequação dos incentivos financeiros somente aos parâmetros da Lei Complementar nº 101/2000, Monica Pereira Coelho de VASCONCELLOS assinala que é inconstitucional submeter a aprovação de incentivos financeiros – tais como mecanismos financeiros à redução do valor a ser pago a título de imposto em virtude de um recolhimento presumido, da devolução posterior do tributo pago; concessão de condições facilitadas para pagamento do tributo; subvenções, financiamentos – ao regramento da lei Complementar nº 24/75.

Além disso, a autora ressalta que a Constituição da República de 1988 alargou a incidência da lei complementar para a concessão e revogação de “benefícios e incentivos fiscais”, sendo que na Constituição de 1967 (com alterações da Emenda nº1/1969) a reserva de lei complementar se limitava às “isenções fiscais”. Nessa lógica, caso o constituinte desejasse incluir sobre o manto da lei complementar os incentivos financeiros, ele teria expressamente o feito.

(ii) Aplicabilidade da Lei Complementar nº 24/1975 aos incentivos financeiros

Trata-se do posicionamento doutrinário que apregoa a aplicação da Lei Complementar nº 24/1975 aos incentivos financeiros, uma vez que a interpretação literal inviabilizaria a eficácia constitucional do artigo 155, § 2º, XII, “g”. Vale dizer, a situação de competição entre entes federados para a aquisição de investimentos em seus territórios à custa de dinheiro público iria permanecer.

José Souto Maior BORGES defende a aplicação da Lei Complementar nº 24/75 aos incentivos financeiro-fiscais, haja vista que o art. 23, § 6º, da EC 1/69 estabelecia que lei complementar regulasse a forma da concessão de isenções de ICMS, e a Lei Complementar 24/75, no art. 1º, § único, estendeu sua previsão para outras figuras além da isenção. O

¹²³ BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional** – Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

aludido jurista não identifica neste fato uma inconstitucionalidade, mas sim condição de eficácia do dispositivo constitucional em análise.¹²⁴

Nesse contexto, cita-se a devolução do tributo pago, a qual consiste num benefício financeiro, haja vista que o tributo ingressa nos cofres do Estado, mas surge uma nova obrigação em que o contribuinte se torna o credor da quantia anteriormente paga. Mesmo assim, José Souto Maior BORGES defende que esse incentivo deve ser veiculado por convênio, já que produz substancialmente os mesmos efeitos que a isenção ou redução da base de cálculo do ICMS.¹²⁵

Do mesmo modo, Ricardo Lobo TORRES reputa inadmissível restringir a interpretação constitucional à literalidade de “incentivos fiscais” como sendo aqueles restritos ao direito tributário. Defende-se direito fiscal é mais amplo que direito tributário, tendo em vista que engloba o direito financeiro.¹²⁶

Carlos Victor MUZZI FILHO também se posicionou pela aceitação da regulação pela Lei Complementar nº 24/1975 de incentivos não fiscais, pois se deve levar em conta o sentido teleológico da vedação unilateral da concessão unilateral de benefícios fiscais de ICMS, de forma a ter visão sistemática da Constituição. A autonomia dos Estados é reduzida em termos de ICMS, de forma que não pode uma autonomia financeira se tornar uma “compensação” à redução da autonomia tributária.¹²⁷

Um exemplo de programa veiculador de incentivos financeiros consiste no Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias (FUNDAP), criado pela Lei 2.508 de 22.05.1970 pelo Estado do Espírito Santo, com o objetivo de destinar recursos à promoção do incremento das importações e exportações através do porto de Vitória. Atendidos aos requisitos legais, o FUNDAP concede financiamentos às empresas cuja sede se encontra no Estado do Espírito Santo. Contudo, embora sua origem fosse de incentivos financeiros, em posteriores decretos cabalmente inconstitucionais, o Estado do Espírito Santo concedeu diferimento no pagamento do ICMS; e converteu indiretamente a saída da mercadoria

¹²⁴ BORGES, José Souto Maior. Incentivos fiscais e financeiros. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 8, p. 86-105, p. 93.

¹²⁵ BORGES, José Souto Maior. Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 6, p. 69-73, p.70-71.

¹²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 327-345, p. 337; TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (org.). **Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 anos de vigência – Questões atuais**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 11-28, p. 21.

¹²⁷ MUZZI FILHO, Carlos Victor. Conflito de Competência na Exoneração Tributária: “guerra fiscal e danos colaterais”. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (Coord.). **Tributação Sobre o Consumo**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 87-113, p.100.

importada em fato gerador do ICMS, em substituição à entrada das mercadorias no estabelecimento importador. Em suma, decretos de clarividentes inconstitucionalidades.

(iii) Aplicabilidade da Lei Complementar nº 24/1975 aos incentivos financeiros que tenham por base o ICMS

Existe um posicionamento intermediário, dotado de maior refinamento, o qual defende que dependerá de quais incentivos financeiros se estará tratando. Os incentivos financeiros com referência ao ICMS estariam submetidos às prescrições da Lei Complementar nº 24/1975. Por outro lado, os incentivos financeiros distantes daquele imposto não se sujeitariam à referida legislação.

Tércio Sampaio FERRAZ JÚNIOR defende a aplicação da lei complementar em análise para os incentivos fiscais ou financeiros que *tenham por base o ICMS e reduzam ou eliminem o respectivo ônus*. Ter por base o ICMS é referência explícita ou implícita a esse imposto. Pode se configurar mediante um financiamento que, na delimitação dos valores financiáveis, tenha por base o valor da receita do ICMS globalmente tomado. Já redução ou eliminação do respectivo ônus pode ser de forma explícita ou implícita, como, por exemplo, por exonerações indiretas que envolvem prazos relativamente longos, num regime de inflação, configurando pagamento a menor do imposto devido.¹²⁸

Da mesma forma, Roque Antonio CARRAZA defende que a exigência de convênio firmado pela unanimidade dos membros do CONFAZ não se aplica aos incentivos financeiros sem referência ao ICMS, tendo em vista que esta exigência restringiria a autonomia dos Estados-membros para concedê-los através de lei ordinária local.¹²⁹

O STF adotou esta posição ao julgar ação direta de inconstitucionalidade (ADI) 2.549-DF¹³⁰, a qual reconheceu a inconstitucionalidade do programa PRÓ-DF, que conferia incentivos fiscais com base do ICMS, sem a observância do artigo 155, §2º, XII, “g”, CRFB/1988. A lei PRÓ-DF concedia empréstimos de 70% do valor do ICMS pelo estabelecimento beneficiário.

Com efeito, o entendimento de que a Lei Complementar nº 24/1975 se aplica aos incentivos fiscais e financeiros que tenham por base o ICMS se revela o mais adequado, haja

¹²⁸ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. **Direito tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 275-285, p.279-280.

¹²⁹ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015, p.667.

¹³⁰ Cf. 2.549/DF

vista que a Constituição de 1988 reduziu o espaço da autonomia estadual quanto ao referido imposto. No entanto, não é possível restringir o âmbito dessa autonomia para casos não expressos na Constituição, sob pena de violação do princípio federativo.

4.2 LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 E LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

A Constituição de 1988, no seu artigo 155, § 2º, XII, “g”, determinou que lei complementar disciplinasse a forma da “deliberação” dos Estados-membros e Distrito Federal acerca da concessão e revogação das isenções, benefícios e incentivos fiscais. Por outro lado, a Constituição de 1967, alterada pela Emenda nº 1/1969, dispunha que lei complementar regularia a forma dos “convênios” firmados pelos Estados-membros e Distrito Federal sobre concessão e revogação de isenções fiscais.

A redação constitucional mudou, substituindo o termo “convênios” pela palavra “deliberações”. A diferença destes termos, no compreender de Salvador Candido BRANDÃO JÚNIOR, é de que os convênios, tais como previstos na Constituição de 1967 e Emenda nº 1/1969, exigiam unanimidade, uma vez que representavam um acordo com convergência de vontades e precisavam da adesão de todos para exprimir a vontade das partes. Basicamente, esta seria a diferença primordial entre convênios e contratos, visto que estes se caracterizam pela presença de partes com interesses contrapostos, enquanto nos convênios os interesses são paralelos, daí que todos devem estar de acordo. No entanto, as deliberações são acordos de vontades que podem ou não ser formados pela unanimidade de partes.¹³¹

Segundo Marco Aurélio GRECO e Anna Paola ZONARI, deliberações não comportam o mesmo sentido de convênios. Isso porque os autores salientam que convênios são atos jurídicos típicos do Poder Executivo, ao passo que deliberações envolvem manifestações de vontade do Estado, as quais exigem participação do Poder Legislativo. Em virtude disso, os juristas concluem que a própria Lei Complementar nº 24/1975 não teria sido recepcionada no tocante à regulação das “deliberações”. Porém, a recepção da aludida lei se enquadraria na hipótese do artigo 34, § 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Ou seja, a Lei Complementar nº 24/1975 se aplicaria para os convênios firmados

¹³¹ BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS: Estados-membros em “guerra fiscal”** - Série Doutrina Tributária Vol. XIV. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 130.

entre Estados-membros e Distrito Federal para regular provisoriamente acerca da instituição do ICMS, enquanto não fosse editada lei complementar pertinente.¹³²

Contudo, a tese da não recepção total da Lei Complementar nº 24/1975 não vingou na doutrina e jurisprudência majoritárias. Na verdade, os debates doutrinários, dentre outros aspectos, se referem à violação ou não, pela referida lei complementar, do princípio da legalidade tributária.

As etapas da aprovação de um convênio de incentivo fiscal estão previstas na mencionada lei complementar. O *iter* para a aprovação de um benefício fiscal de ICMS depende de: (a) celebração do convênio pelos Estados e Distrito Federal, nas figuras de seus respectivos Secretários de fazenda ou de Finanças; (b) publicação do instrumento no Diário Oficial da União (DOU) até dez dias após sua celebração; (c) ratificação pelos Estados em até quinze dias, contados da publicação no DOU, com sua publicação nos Diários Oficiais dos Estados e Distrito Federal; (d) ratificação nacional, em até vinte e cinco dias após a publicação no DOU pelos Estados e Distrito Federal, através de ato do presidente da Comissão Técnica permanente do ICMS (Cotepe/ICMS), ratificando ou rejeitando o convênio; (e) no trigésimo dia, após a publicação no Diário Oficial, o convênio passa a vigorar. De fato, ao expor as etapas necessárias para a aprovação de um convênio cujo objeto é a concessão ou revogação de incentivos fiscais de ICMS, verificou-se que a legislação, em nenhum momento, aludiu à passagem do referido instrumento à deliberação pelo Poder Legislativo.

A doutrina encontra-se longe de um consenso, mas há, em realidade, dois posicionamentos: (i) o procedimento do convênio interestadual previsto na Lei Complementar não viola a legalidade tributária; (ii) o procedimento do convênio interestadual previsto na Lei Complementar viola a legalidade tributária. Os partidários desta corrente defendem a necessidade de (ii.1) decreto legislativo; ou (ii. 2) lei ordinária.

(i) Procedimento do convênio interestadual previsto na Lei Complementar nº 24/1975 não viola a legalidade tributária

Poucos expoentes da doutrina defendem que a legalidade tributária foi respeitada pela Lei Complementar nº 24/1975, a qual não exige elaboração de decreto legislativo para que o

¹³² GRECO, Marco Aurélio; ZONARI, Anna Paola. ICMS – Benefícios Fiscais – Isenções, Convênios, Imunidades – Produtos semi-elaborados. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. Vol 2. Belém: CEJUP, 1993, p. 201-214, p. 209.

convênio ingresse no ordenamento jurídico de cada ente federativo. Os partidários dessa posição aduzem que inexistente previsão constitucional que demande a elaboração de decreto, e que descabe a analogia com o procedimento de recepção dos tratados internacionais na ordem jurídica pátria. Contudo, o entendimento pela desnecessidade de decretos legislativos para a recepção de convênios interestaduais é defendido pela jurisprudência.

Helena Taveira TÔRRES não vislumbra violação ao princípio da legalidade a recepção dos convênios interestaduais na ordem jurídica estadual sem a intermediação de decreto legislativo, tendo em vista dois motivos. O primeiro deles reside na ausência de previsão constitucional que determine o decreto legislativo. O segundo motivo consiste no reconhecimento de que a Lei Complementar nº 24/1975, fruto da exigência constitucional para que regulasse a matéria, atendeu ao requisito da legalidade, ao envolver um tributo com feições nitidamente “nacionais” e o papel dos convênios para harmonizar e uniformizar o tratamento das relações entre os Estados da federação.¹³³

Nesse sentido, Carlos Victor MUZZI FILHO afirma que a Constituição excepciona a existência de lei para a concessão de incentivos fiscais de ICMS (logo, ratificação pelo legislativo). Mais além, o autor apregoa que seria mais razoável fazer analogia do convênio de ICMS com os convênios administrativos.

(ii) O procedimento do convênio interestadual previsto na Lei Complementar viola a legalidade tributária

(ii.1) Decreto legislativo

É a posição representativa na doutrina. A título ilustrativo, Renato Lopes BECHO¹³⁴, Roque Antonio CARRAZZA¹³⁵, Sacha Calmon Navarro COELHO.¹³⁶ Entretanto, a jurisprudência se posiciona pela desnecessidade da edição de decreto legislativo.

Oportuno frisar que os participantes do CONFAZ são representantes do Poder Executivo, não são representantes do povo. Daí que as decisões exaradas no CONFAZ devem

¹³³ TÔRRES, Helena Taveira. Isenções no ICMS – Limites Formais e Materiais. Aplicação da LC 24/75. Constitucionalidade dos Chamados “Convênios Autorizativos”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 72, p. 88-94, 2001, p. 90.

¹³⁴ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

¹³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

¹³⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 347-354.

se submeter às Assembleias Legislativas Estaduais, as quais representam verdadeiramente o povo. Isso tem escopo de preservar o princípio da legalidade, pois decisões acerca de exoneração de tributos devem decorrer de lei e não decisão de órgão colegiado representativo do Poder Executivo. Mas a LC 24/1975 não fez nenhuma exigência nesse sentido, a qual acabou, na prática, permitindo a ratificação do convênio por decreto executivo, sem que o convênio passasse pelas mãos do Legislativo.¹³⁷

Sacha Calmon Navarro COELHO é partidário da tese de que decreto executivo que concede ou revoga isenções de ICMS constitui violação ao princípio da legalidade tributária. O autor argumenta que o princípio da legalidade da tributação abarca completamente a disciplina do tributo e de seus elementos essenciais. Assim, isenção, a fixação das bases de cálculo e das alíquotas, a não-cumulatividade, a remissão, a concessão de créditos fiscais e sua manutenção são matérias sob reserva de lei. Dessa forma, a aprovação dos convênios pelos Secretários da Fazenda é apenas uma etapa da aprovação deste instrumento, a qual deverá passar, necessariamente, pelas mãos das Assembleias Legislativas Estaduais.¹³⁸

O mesmo autor também critica a disposição contida na Lei Complementar nº 24 que determina a ratificação do convênio por decreto executivo, tendo em vista que é uma previsão destituída de sentido o próprio Poder que aprovar a medida necessitar homologá-la. Segundo suas palavras: “Ora, é rematada sandice admitir que um mesmo Poder possa praticar um ato e, depois, ele próprio homologá-lo...”.¹³⁹

Flávio Couto BERNARDES, também defensor da necessidade de aprovação dos convênios pelo Poder Legislativo Estadual para fins de cumprimento do princípio da legalidade parte do mesmo raciocínio feito por Sacha Calmon Navarro COELHO, qual seja, seria ilógico a edição de decreto executivo, haja vista que se o Secretário da Fazenda atende à vontade do governador no Conselho, qual a necessidade de ratificar aquilo que já aprovou? Nesse sentido, ao se falar em ratificar, a interpretação sistemática do texto constitucional indica que essa ratificação é proveniente do Poder Legislativo.¹⁴⁰

¹³⁷ RAMOS, Maria Raquel Firmino. Convênios do CONFAZ: critérios de validade para a aprovação e ratificação pelos Estados e o princípio da legalidade. In: CIARLINI, Álvaro Luís de A. S., VICTOR, Sérgio Antônio Ferreira, CORREIA NETO, Celso de Barros (Orgs). **Pacto Federativo**. Brasília: IDP, 2014, p. 6-30, p. 21.

¹³⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 347-354, p. 348.

¹³⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 347-354, p. 348.

¹⁴⁰ BERNARDES, Flávio Couto. Conflito de Competência no ICMS: os Convênios, o Princípio da Legalidade e a Reforma Tributária. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (Coord.). **Tributação Sobre o Consumo**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 133-149, p.141.

A passagem do convênio que aprova incentivos fiscais de ICMS no Poder Legislativo dos Estados, nos termos do artigo 150, §6º da Constituição de 1988 tem por objetivo garantir transparência fiscal. O crivo do legislativo em matéria de benefícios fiscais de ICMS constitui uma modalidade de controle externo do Executivo.¹⁴¹

Ademais, Fabio FANUCCHI afirma que os convênios constantes na Lei Complementar nº 24/1975 não são os mesmos dos convênios constantes do artigo 100, IV, do Código Tributário Nacional, que cuida da legislação em matéria tributária. Os convênios mencionados no CTN têm por escopo complementar leis, tratados e decretos, enquanto os convênios referidos na lei complementar são constitutivos de direitos, dado que têm a aptidão de criar e revogar isenções, que é matéria reservada à lei. Assim, os convênios previstos no artigo 100 do CTN servem para trocas de informações fiscais, práticas de política tributária entre as pessoas tributantes, e outros, menos para a criação, majorar tributos e excluir obrigações tributárias.¹⁴²

Nessa perspectiva, Fabio FANUCCHI faz analogias dos convênios aprovados pelo CONFAZ com os tratados de Direito Internacional. Da mesma maneira que os últimos, os primeiros são capazes de constituir direitos. Ainda, ambos são celebrados pelo Poder Executivo. Por conseguinte, não deve o próprio Poder Executivo ratificar o ato que ele mesmo celebrou. Se isso ocorrer, é caso do artista que aplaude a própria obra. Aliás, a Lei Complementar nº 24/1975, ao admitir o decreto executivo sem a passagem pelas Assembleias Legislativas Estaduais, é exemplo de artista aplaudindo sua própria obra, em cabal violação a então Constituição de 1967 (Emenda nº 1/1969).¹⁴³

Acerca do tema, Ricardo Lobo TORRES destaca que os convênios interestaduais previstos na legislação complementar não se confundem com os convênios dispostos no artigo 100, IV, CTN e lamenta que a Lei Complementar nº 87/1996 não tenha compatibilizado os convênios interestaduais em conformidade aos parâmetros democráticos, no sentido de exigir a passagem destes nas Assembleias Legislativas para ratificação.¹⁴⁴

¹⁴¹ BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional** – Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 76.

¹⁴² FANUCCHI, Fabio. Inconstitucionalidades da Lei Complementar nº 24, de 1975. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 120, p. 507-511, abr./jun. 1975, p. 509.

¹⁴³ FANUCCHI, Fabio. Inconstitucionalidades da Lei Complementar nº 24, de 1975. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n.120, p. 507-511, abr./jun. 1975, p. 510.

¹⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 399.

(ii.2) Lei ordinária

Não se trata de uma posição completamente antagônica em relação à apresentada acima. Aliás, muitos argumentos desta são compartilhados por aquela. O que diferencia as duas é o instrumento pelo qual garante o atendimento ao princípio da legalidade. Cuida-se do posicionamento que defende insuficiência do convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais, porém entende que eles devem ser veiculados não por decreto legislativo, e sim por lei ordinária, a depender da natureza do convênio. Partidário deste entendimento é Paulo de Barros CARVALHO¹⁴⁵.

Resta destacar que na ordem jurídica anterior, sob a égide da Emenda Constitucional nº 1/1969, Hugo de Brito MACHADO asseverava que houve incompreensão na interpretação do artigo 23 § 6º da Emenda Constitucional, haja vista que o comando desta exigia que os Estados somente concederiam ou revogariam isenções nos termos fixados em convênios. Em outras palavras, isso não quer dizer que os instrumentos veiculadores das isenções seriam os convênios. Sendo assim, o instrumento apto para tal seria a lei. Os convênios celebrados entre os Estados-membros da Federação cumpririam o papel de limitar o Poder Legislativo destes.¹⁴⁶

Para Fernanda Maia Salomão ALVES, convênios autorizativos são aqueles que permitem que o ente político que firmou o instrumento mantenha o seu conteúdo ou restrinja a aplicação deste. Em seguida, a autora aduz que seja o convênio autorizativo, seja o impositivo, ele constituiu uma etapa do *iter* legislativo para a criação ou supressão de benefícios fiscais, além de limitação material ao exercício da competência legislativa tributária, já que o convênio delimitará o conteúdo a ser veiculado em lei estadual ou distrital que implementará incentivos relativos a ICMS.¹⁴⁷

Por sua vez, André FOLLONI, ao fazer considerações acerca da ordem jurídica atual, inaugurada com a Constituição de 1988, bem recorda que boa parte da doutrina defende que para as isenções de ICMS, além do convênio intergovernamental, bastaria um decreto

¹⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

¹⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros: 2014, p. 390-391.

¹⁴⁷ ALVES, Fernanda Maia Salomão. Limites constitucionais à concessão e revogação de incentivos fiscais relacionados ao ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 163-168, p. 166.

legislativo. Porém, o jurista entende que esta constatação apenas se sustenta em parte. Aplica-se apenas aos convênios impositivos e não aos autorizativos.¹⁴⁸

Em realidade, o jurista assevera que as isenções de ICMS dependem de dois fatores, quais sejam, a existência de lei e a deliberação favorável do CONFAZ. Nestes casos, se o convênio for obrigatório, o Poder Legislativo, legítimo representante dos interesses do povo, manifesta se acata ou não o convênio. Ao acatar, basta o decreto legislativo, que a isenção estará automaticamente concedida. Por outra via, se o convênio for autorizativo, a ratificação do convênio pelos parlamentares significa que o Estado está autorizado a isentar. Porém, se o último realmente desejar exonerar, será necessária nova manifestação do Poder Legislativo, tendo em vista se tratar de uma matéria com reserva de lei (artigo 150, § 6º), sendo inadmitida a delegação da competência de decidir definitivamente acerca da implantação da isenção.¹⁴⁹

O autor reforça que se o CONFAZ, órgão administrativo, pudesse veicular isenções a serem ratificadas somente por decretos, o princípio da legalidade restaria frustrado. Isso porque o CONFAZ é órgão formado pelos representantes do Poder Executivo de cada Estado-membro, notadamente na figura dos Secretários da Fazenda. Estes agentes públicos não são eleitos pela população, contudo a aprovação da isenção em convênio é um importante passo para a concessão de incentivos fiscais, visto que moldará as balizas de como cada Estado criará suas isenções. Sendo que é na etapa da criação, portanto, que o Poder Legislativo participa, seja por meio de decretos legislativos, seja mediante lei ordinária.¹⁵⁰

Nestes termos, o posicionamento ora apresentado, a partir de uma interpretação sistemática da Constituição de 1988, tem o mérito de melhor preservar o princípio da legalidade em matéria de concessão de incentivos fiscais de ICMS. O convênio firmado pelos membros do CONFAZ apenas autoriza a criação do incentivo. Em momento posterior, o Estado-membro decide se cria ou não o benefício. E se decidir criá-lo, deverá fazê-lo mediante lei ordinária, em atendimento ao disposto no artigo 150, §6º da Constituição da República.

¹⁴⁸ FOLLONI, André. República, democracia, legalidade e isenção de ICMS sem lei estadual. **Revista de Direito Empresarial**, Curitiba, n. 5, p. 241-273, jan./jun. 2006, p. 262.

¹⁴⁹ FOLLONI, André. República, democracia, legalidade e isenção de ICMS sem lei estadual. **Revista de Direito Empresarial**, Curitiba, n. 5, p. 241-273, jan./jun. 2006, p. 267.

¹⁵⁰ FOLLONI, André. República, democracia, legalidade e isenção de ICMS sem lei estadual. **Revista de Direito Empresarial**, Curitiba, n. 5, p. 241-273, jan./jun. 2006, p. 266.

4.3 LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 E SANÇÕES DO ART. 8º

O artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975 impõe sanções àqueles que se beneficiam de incentivos de ICMS que não atenderam à forma determinada pela lei, ou seja, por meio de convênio firmado pela unanimidade dos Estados-membros e Distrito Federal. O inciso primeiro do artigo 8º prevê a nulidade e ineficácia do crédito fiscal conferido ao estabelecimento recebedor da mercadoria. Já o inciso segundo permite a exigibilidade do imposto não pago e devolvido e a ineficácia da lei que conceda remissão ao débito correspondente.

Novamente, é possível encontrar posições doutrinárias distintas: (i) não-recepção do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975; (ii) recepção do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975.

(i) Não recepção do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975

Embora não unânime, é o posicionamento doutrinário que predomina no direito tributário brasileiro. Vários são os argumentos que sustentam essa corrente doutrinária, quais sejam, o princípio da não-cumulatividade, o respeito à competência tributária de cada ente tributante, a separação de poderes e outros.

A não-cumulatividade do ICMS é a regra¹⁵¹ pela qual determina que o imposto devido numa operação é abatido do que foi pago na operação antecedente, nos termos do artigo 155, § 2º, I, e II, CRFB/1988. Ademais, o recolhimento do ICMS ocorre no Estado produtor da mercadoria transacionada, por isso a cobrança do tributo ocorre na origem. Entretanto, as controvérsias acerca do ICMS estão relacionadas às transações interestaduais, sendo que a Constituição, para estas hipóteses, adotava um critério misto para o recolhimento deste imposto, nos termos do artigo 155, § 2º, VII e VIII. Nas operações interestaduais em que a mercadoria for destinada a contribuinte final, repartia-se o tributo devido entre Estado de origem e Estado de destino. Cabia ao Estado de origem ficar com o imposto correspondente à alíquota interestadual fixada por resolução do Senado Federal. Por sua vez, ao Estado de destino cabia ficar com a diferença relativa à alíquota interna do Estado de origem e a alíquota

¹⁵¹ Neste estudo, adota-se o posicionamento de José Souto Maior BORGES, que salienta ser a não-cumulatividade uma regra. Não poderia ser princípio na perspectiva de uma norma de sobredireito, apta a influenciar a interpretação e produção das demais, tendo em vista que a lógica da não-cumulatividade do ICMS não é a mesma da não-cumulatividade do IPI.

interestadual. Por outro lado, nas operações interestaduais em que a mercadoria era destinada a consumidor final não contribuinte, o Estado de origem ficava com a alíquota interna.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 87/2015, nas operações interestaduais destinadas a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, adota-se a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual. Ou seja, abandonou-se o critério misto e passou a adotar o critério do destino, com vistas a combater a “guerra fiscal”.

A não-cumulatividade serve para garantir a neutralidade do ICMS. Entende-se neutralidade não como a situação em que o tributo não traz nenhuma influência ao mercado, mas sim neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, de modo a viabilizar um ambiente de igualdade de condições para a competição entre os agentes econômicos, sem que o Estado proporcione situações de desequilíbrio entre esses mesmos agentes.¹⁵² O ICMS, embora construído para o escopo da neutralidade, sofre muitos problemas, como inobservância da não-cumulatividade, incentivos fiscais concedidos irregularmente, ou pelas glosas de crédito conferidos unilateralmente por um Estado. Entende-se que glosa, conforme os ensinamentos de Daniel Monteiro PEIXOTO, “é a invalidação dos créditos relativos às operações anteriores (entradas), não mais podendo ser abatidos nas operações subsequentes (saídas) – abatimentos estes que deveriam ocorrer em condições normais, em decorrência do preceito constitucional da não-cumulatividade”.¹⁵³

Paulo de Barros CARVALHO entende dissonantes com a ordem constitucional as sanções previstas no artigo 8º da LC 24/75, o qual permite que o Estado de destino cobre do contribuinte o tributo devido, mas não recolhido no Estado de origem, em virtude de concessão de incentivo fiscal não submetido ao CONFAZ. A constitucionalidade dos benefícios fiscais deve ser analisada pelo STF. Aliás, isso abala a não-cumulatividade. Assim, o autor entende não recepcionado o artigo 8º da LC 24/75.¹⁵⁴

Ainda, Lucas BEVILACQUA destaca que além dessas sanções macularem a não-cumulatividade, posto que a Constituição de 1988 estipula como únicas hipóteses de vedação

¹⁵² BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional** – Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 101.

¹⁵³ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via ICMS: controle de incentivos fiscais e os casos “FUNDAP” e “Comunicado CAT nº 36/2004”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 67-90, p. 85.

¹⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 25-97, p.80.

ao abatimento a isenção e não incidência; elas violam a repartição constitucional de receitas, uma vez que o Estado de destino cobra o tributo que cabia ao Estado de origem.¹⁵⁵

Nessa linha, Fabiana del Padre TOMÉ ressalta que ainda que a lei instituidora de benefício fiscal concedido seja declarada inconstitucional, o contribuinte tem direito a ter seus créditos mantidos. Essa manutenção decorre da não-cumulatividade do imposto, bem como do seu caráter nacional. Isso porque a desconsideração do crédito faria com que o contribuinte fosse compelido pelo Estado de destino da mercadoria a recolher o tributo que foi dispensado pelo Estado de origem. Assim, nos casos em que o Judiciário declara a inconstitucionalidade de um instrumento que concede incentivos fiscais, caberá ao Estado de origem da mercadoria ou serviço a exigência do imposto que deixou de cobrar. Ainda, recorda a jurista que coube à legislação complementar estipular a forma como os incentivos seriam concedidos e revogados, jamais lhe foi dada autorização para criar sanções em face do descumprimento da forma por ela prevista.¹⁵⁶

Mônica Pereira Coelho de VASCONSELLOS também defende não caber ao Estado de destino cobrar o imposto que seria devido ao Estado de origem da mercadoria, sob pena de violação de competência tributária, cuja característica, além de outras, consiste na indelegabilidade. Além disso, assevera que até decisão do Judiciário os incentivos são considerados válidos, de maneira que o crédito do ICMS destacado na nota não pode ser obstado.¹⁵⁷

Em realidade, cabe ao Poder Judiciário realizar o exame de constitucionalidade de leis e atos normativos criadores de incentivos fiscais, sob pena de violação ao princípio da separação de poderes. Mesmo assim, Heron ARZUA discorre que na prática o Supremo dificilmente declara decisão final acerca da inconstitucionalidade dos incentivos fiscais concedidos unilateralmente pelos entes federados. Após decisão liminar, os Estados suspendem a eficácia dos dispositivos impugnados, a fim de que se tomem providências legislativas revogar esses mesmos dispositivos. Essa revogação ocorre com o objetivo de impedir decisão “ex tunc” do Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade dos

¹⁵⁵ BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional** – Série Doutrina Tributária Vol. IX. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

¹⁵⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A jurisprudência do STF sobre guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 125-136, p. 135.

¹⁵⁷ VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: Distorções e Medidas de Reforma** – Série Doutrina Tributária v. XIII. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

incentivos, haja vista que traria repercussões negativas ao contribuinte e à Administração Fazendária.¹⁵⁸

Nesse contexto, a discussão acerca da aprovação do projeto de súmula vinculante nº 69, a qual reconhecia a inconstitucionalidade dos incentivos fiscais dados à revelia do CONFAZ, levantou a necessidade de modulação dos efeitos, tendo em conta que a pura e simples aprovação desta súmula poderia ensejar insegurança jurídica entre os contribuintes que se beneficiaram de benefícios fiscais, que em momento posterior foram reconhecidos inconstitucionais.

É ilustrativa a Comunicação da Administração Fazendária (CAT) nº 36/2004 do Estado de São Paulo, a qual impede aproveitamento de créditos de ICMS oriundos de benefícios fiscais em descompasso com a LC 24/75, com base na Lei Ordinária Estadual nº 6.374/89, que cria o ICMS no Estado de São Paulo. Um dos fundamentos do fisco paulista ao emitir a CAT foi a de preservar a livre concorrência, a qual restaria prejudicada com a concessão de incentivos fiscais à revelia de convênio interestadual. A livre concorrência, com a glosa de crédito, acaba sendo ainda mais prejudicada, haja vista que tal fato desestimula a aquisição de mercadorias oriundas de Estados que concedam incentivos fiscais, bem como viola os artigos 150, V e 152 da CF.¹⁵⁹

O problema da autorização da “glosa de créditos” mediante a referida CAT levanta sérios questionamentos, entre eles a insegurança dos contribuintes de São Paulo, pois eles não têm condições de saber se o crédito destacado na nota fiscal da mercadoria está pautado em incentivo fiscal à margem do convênio. Ademais, não se pode exigir que o contribuinte faça juízos de inconstitucionalidade acerca dos benefícios, isso é papel do Judiciário, mediante órgãos de controle constitucionalmente previstos. Além de que os atos listados na CAT de incentivos fiscais a serem glosados formam um rol exemplificativo, ou seja, jamais se saberá ao certo quais são os atos que serão efetivamente glosados.¹⁶⁰

¹⁵⁸ ARZUA, Heron. Incentivos Fiscais (ICMS) no Brasil e no Paraná – a Questão do Direito Adquirido das Empresas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 73, p. 136-143, p. 140.

¹⁵⁹ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via ICMS: controle de incentivos fiscais e os casos “FUNDAP” e “Comunicado CAT nº 36/2004”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 67-90, p. 86.

¹⁶⁰ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via ICMS: controle de incentivos fiscais e os casos “FUNDAP” e “Comunicado CAT nº 36/2004”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 67-90.

(ii) Recepção do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975

Poucos são os doutrinadores que defendem a aplicação do artigo 8º da lei Complementar nº 24/1975. É a posição defendida por Carlos Victor MUZZI FILHO. Nesse contexto, José Souto Maior BORGES traz uma contribuição diferente acerca do artigo 8º da referida legislação complementar, a qual não é muito debatida pela grande parte da doutrina.

De fato, Carlos Victor MUZZI FILHO reconhece a recepção do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975, que trata da nulidade dos créditos escriturais de ICMS advindos de operações beneficiadas com incentivos fiscais contrários à lei complementar. Mas, continua o jurista, analisado o caso concreto, o princípio da segurança jurídica pode preservar o crédito escritural, se o sujeito passivo atuou de boa-fé. Então, a aplicação da segurança jurídica apenas atenua os efeitos colaterais da guerra fiscal.¹⁶¹

José Souto Maior BORGES, em parecer, defendeu que o Estado de São Paulo tem o direito de fiscalizar a legitimidade dos créditos do ICMS-exportação pelo FUNDAP e na circulação física de mercadorias no território de São Paulo, quando houver remessa interestadual promovida por estabelecimento localizado no Estado do Espírito Santo. Não se trata de questão política entre os dois entes da federação. O jurista recordou que o próprio Estado do Espírito Santo ratificou o Convênio ICMS 66/88 que estipulou anulação do crédito desse imposto à operação subsequente com redução da base de cálculo, sendo que o estorno será proporcional à redução da base de cálculo.¹⁶²

Nessa perspectiva, José Souto Maior BORGES continua no sentido de que o artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975 prescreve uma nulidade à inobservância do convênio e adiciona a essa nulidade a ineficácia dos créditos fiscais atribuídos ao estabelecimento recebedor da mercadoria. Ao aplicar essas considerações no caso concreto, se São Paulo não pudesse syndicar pela nulidade e ineficácia das operações de entrada/saída ocorridas no seu âmbito territorial, a prescrição de ineficácia contida na lei Complementar nº 24/1975 se tornaria eficaz em decorrência de aplicação da norma em sentido contrário. A conclusão seria de que a inobservância dos convênios na veiculação de incentivos fiscais de ICMS não acarretaria nulidade ou ineficácia do ato.¹⁶³

¹⁶¹ MUZZI FILHO, Carlos Victor. Conflito de Competência na Exoneração Tributária: “guerra fiscal e danos colaterais”. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (Coord.). **Tributação Sobre o Consumo**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 87-113, p.110.

¹⁶² BORGES, José Souto Maior. Incentivos fiscais e financeiros. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 8, p. 86-105.

¹⁶³ BORGES, José Souto Maior. Incentivos fiscais e financeiros. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 8, p. 86-105.

Não obstante os argumentos favoráveis à aplicação das sanções do artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975, estas sanções não se coadunam com o novo regime constitucional instalado em 1988. A possibilidade de os Estados-membros aplicarem sanções, notadamente a famosa “glosa de créditos”, instaura um quadro de insegurança jurídica para o contribuinte. Ademais, esta prática vai de encontro aos princípios da competência e não-cumulatividade, na medida em que o Estado de destino cobra o tributo que fora dispensado pelo Estado de origem. Além disso, essas sanções representam violação ao princípio da separação dos poderes, uma vez que cabe ao Poder Judiciário manifestar-se definitivamente a respeito da constitucionalidade ou inconstitucionalidade de leis ou atos normativos.

5 EXIGÊNCIA DA UNANIMIDADE DOS MEMBROS DO CONFAZ PARA CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS

As críticas acerca da exigência da unanimidade são, basicamente, duas: violação ao princípio federativo e ao princípio democrático.

5.1 PRINCÍPIO FEDERATIVO

O princípio federativo está presente no artigo 1º da Constituição. Confere autonomia recíproca aos entes federativos, ao mesmo tempo é fonte de direitos e garantias individuais, notadamente ao contribuinte em casos de invasão de competências tributárias. No regime republicano, a forma federativa permite a representação dos administrados pelo Poder Público; ainda, do princípio federativo decorre o princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno.¹⁶⁴

Não obstante o princípio federativo possa embasar a crítica à necessidade de unanimidade dos membros do CONFAZ na aprovação de incentivos fiscais de ICMS, ele, da mesma forma, pode justificar a sua exigência. Alguns expoentes desse entendimento são: Ives Gandra da Silva MARTINS, Lucas BEVILACQUA, Paulo de Barros CARVALHO, Roque Antonio CARRAZZA, José Soares de MELO.

Nesse contexto, merece destaque a visão de Ives Gandra da Silva MARTINS, o qual assevera que a unanimidade dos convênios do CONFAZ refletiria cláusulas pétreas por preservar o sistema federativo. Para o autor, estímulos fiscais de ICMS apenas poderiam ser concedidos com aprovação unânime pelos membros do CONFAZ e essa exigência não seria mera determinação do legislador complementar, mas sim exigência constitucional e cláusula pétrea. Nas palavras do jurista: “E a unanimidade decorre de não ter o constituinte estabelecido ‘quórum’ menor para aprovação dos estímulos fiscais”.¹⁶⁵

¹⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 25-97, p. 31.

¹⁶⁵ MARTINS, Ives Gandra. Estímulos fiscais do ICMS e a unanimidade exigida no CONFAZ. **Revista CEJ**, Brasília, Ano XVII, n. 59, p. 22-29, jan./abr. 2013, p. 24.

Dessa maneira, a lei Complementar nº 24/1975 até poderia ser substituída por outra que regulasse o tema, porém a nova legislação deveria pautar-se no critério da unanimidade.¹⁶⁶

Lucas BEVILACQUA ressalta a importância da unanimidade nas deliberações acerca dos incentivos fiscais de ICMS, de modo que essas decisões não sejam feitas com vistas à destruição do mercado interno de outro ente federado. Mesmo considerada a importância da unanimidade dos Estados-membros para a concessão e revogação de incentivos fiscais, ela não estaria alçada à categoria de cláusula pétrea, na visão do citado autor.

Na mesma linha, Paulo de Barros CARVALHO critica a ideia de que a previsão sobre a unanimidade seja uma cláusula pétrea. Aliás, o autor defende que nos casos em que incentivos fiscais de ICMS são concedidos com o escopo de estímulo do desenvolvimento dos Estados menos favorecidos – logo, reduzir as desigualdades regionais –, o quórum de aprovação do incentivo no âmbito do CONFAZ deveria ser reduzido para dois terços.

Contudo, destaca-se o entendimento daqueles que defendem que a unanimidade inviabiliza o princípio federativo. É o posicionamento sustentado por Ricardo Lodi RIBEIRO, Fernanda Maia Salomão ALVES, Roberta Fragoso KAUFMANN, Heleno Taveira TÔRRES e Raquel Firmino RAMOS.

A Lei Complementar nº 24/1975 foi criada num período em que prevalecia um federalismo nominalista, cujos poderes estavam concentrados na União e a autonomia dos Estados-membros era fortemente reduzida. Nesse passo, José Afonso da SILVA apontou que o federalismo presente na carta de 1967 era federalismo nominalista, que reinseriu o fortalecimento do poder central, tanto no plano horizontal (divisão funcional de Poderes) e no plano vertical (técnica de distribuição territorial de poderes). Formalmente, os Estados gozavam de autonomia, mas na prática eles foram praticamente esvaziados dos poderes de auto-organização e autoadministração. A Emenda nº 1/69 deixou o federalismo brasileiro ainda mais nominal.

Ricardo Lodi RIBEIRO é crítico do requisito da unanimidade dos membros do CONFAZ para a deliberação acerca dos incentivos fiscais de ICMS. Ele reflete que é obsoleta a disciplina atual da forma da concessão de incentivos fiscais, visto que foi gestada no período

¹⁶⁶ “Está a lei Complementar 24/75, portanto, recepcionada. Qualquer outra que venha a ser produzida **dentro das fronteiras previamente estabelecidas** pela Lei Suprema, não poderá fugir a esse preceito. A unanimidade do apoio de Estados e Distrito Federal a qualquer tipo de estímulo fiscal a ser instituído no âmbito do ICMS é, a meu ver, princípio fundamental, porque destinado a evitar a descompetitividade interestadual e a preservar a Federação” (MARTINS, Ives Gandra. Estímulos fiscais do ICMS e a unanimidade exigida no CONFAZ. *Revista CEJ*, Brasília, Ano XVII, n. 59, p. 22-29, jan./abr. 2013, p. 25).

da centralização do autoritarismo militar, cujo federalismo orgânico conferia primazia à União em detrimento da autonomia dos Estados.¹⁶⁷

A lógica de decisão acerca de incentivos fiscais se coaduna com a do “veto player”, ou atores com poderes de veto. George TSEBELIS analisa como as instituições políticas funcionam, como elas tomam as decisões. Para compreendê-las não basta analisar as formas de governo adotadas em cada país. O autor recorda que a própria União Europeia é uma exceção ao funcionamento tradicional das instituições políticas. Dessa forma, para mudar as decisões programáticas, ou o *status quo* legislativo, um certo número de atores individuais ou coletivos deve acordar com a mudança proposta. Esses atores são os *veto players*, ou atores com poder de veto. O autor destaca que quanto maior o número de atores com poder de veto, maior é a dificuldade de mudar o *status quo*, ou seja, maior é a estabilidade decisória.¹⁶⁸

A lógica dos atores com poder de veto se reproduzem no âmbito das deliberações no CONFAZ. Dificilmente ocorre a concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS, de forma que a estabilidade decisória acerca da não concessão desses incentivos é alta. Apenas um Estado-membro é um ator com poder de veto que pode rechaçar a concessão dos incentivos.

No contexto atual do federalismo cooperativo brasileiro, a violação do princípio federalista, na visão de Roberta Fragoso KAUFMANN, reside na possibilidade de um ente subnacional inviabilizar a negociação a perder, mesmo que os demais estejam em acordo, restando prejudicada a cooperação. Sendo assim, restaria prejudicada a recepção da regra da unanimidade, de maneira a fortalecer a cooperação dos membros da Federação.¹⁶⁹

Fernanda Maia Salomão ALVES sugere que a guerra fiscal travada pelos membros da Federação deve ser combatida por uma reforma infraconstitucional que suprima a previsão da unanimidade da aprovação do incentivo pelos membros do CONFAZ.¹⁷⁰ Já para Heleno Taveira TÔRRES, uma das formas de combate da guerra fiscal seria a reforma da Lei Complementar nº 24/1975, com vistas à eliminação da unanimidade para a aprovação de

¹⁶⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A extrafiscalidade ambiental no ICMS**. In: CARLI, Ana Alice De; COSTA, Leonardo de Andrade; RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Orgs.). Tributação e sustentabilidade ambiental. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2015, p. 45-62, p. 58-59.

¹⁶⁸ TSEBELIS, George. **Atores com poder de veto: como funcionam as instituições políticas**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009, p. 17.

¹⁶⁹ KAUFMANN, Roberta Fragoso Menezes. Considerações sobre a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 198 e sobre a constitucionalidade do exercício da função extrafiscal de benefícios de ICMS por legislações estaduais sem prévio Convênio Autorizativo do CONFAZ. Ausência de Guerra Fiscal. In: Congresso Nacional dos Procuradores de Estado, 39, 2013, Ipojuca-PE. **Anais do XXXIX Congresso Nacional dos Procuradores de Estado**, 2013, p. 1-28, p. 21.

¹⁷⁰ ALVES, Fernanda Maia Salomão. Limites constitucionais à concessão e revogação de incentivos fiscais relacionados ao ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 163-168, p. 168.

incentivos fiscais pelo CONFAZ, para um quórum de maioria absoluta. Por sua vez, Maria Raquel Firmino RAMOS destaca a não recepção do quórum de unanimidade dos membros do CONFAZ e que para tais deliberações valeria o quórum de 3/5, tendo em vista que é o maior quórum previsto na Constituição de 1988 para deliberações.¹⁷¹

5.2 PRINCÍPIO DEMOCRÁTICO

O Brasil é um Estado Democrático de Direito, segundo o preâmbulo e o artigo 1º, *caput* da Constituição da República de 1988. Mas o que vem a ser uma democracia? De acordo com Norberto BOBBIO, é possível preliminarmente considerar a democracia como “um conjunto de regras (primárias ou fundamentais) que estabelecem quem está autorizado a tomar as decisões coletivas e com quais procedimentos”.¹⁷²

Liberdade, originariamente, era compreendida em seu sentido negativo, qual seja, significava ausência de compromissos, de autoridades. Essa concepção de liberdade não se coaduna com a ideia de Sociedade, a qual se refere à ordem, a compromisso; nem mesmo com a ideia de Estado, a qual revela uma determinada ordem social em que os indivíduos são compelidos a certas condutas. O sentido original de liberdade só é compreendido para fora da Sociedade e Estado. Então, a ideia de liberdade não pode ser a originária, relacionada com a ideia de liberdade natural. Trata-se, portanto, de uma liberdade política.¹⁷³

A liberdade dentro da Sociedade e do Estado não é para qualquer compromisso, apenas um tipo particular de compromisso. Isso porque a ideia de liberdade política conduz à seguinte reflexão: como é possível o indivíduo estar sujeito a uma ordem social e ao mesmo tempo ser livre? A resposta para tanto é a democracia. A liberdade política existe quando a vontade individual se encontra em harmonia com a vontade “coletiva” da ordem social. Essa harmonia só é garantida se essa ordem social for criada pelos indivíduos cuja conduta será regulada.¹⁷⁴

¹⁷¹ RAMOS, Maria Raquel Firmino. Convênios do CONFAZ: critérios de validade para a aprovação e ratificação pelos Estados e o princípio da legalidade. In: CIARLINI, Álvaro Luís de A. S., VICTOR, Sérgio Antônio Ferreira, CORREIA NETO, Celso de Barros (Orgs). **Pacto Federativo**. Brasília: IDP, 2014, p. 6-30, p. 21.

¹⁷² BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**: uma defesa das regras do jogo. 13. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2015, p. 35.

¹⁷³ Kelsen, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 407.

¹⁷⁴ Kelsen, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 408.

Norberto BOBBIO assevera que as decisões tomadas por grupos são realizadas por indivíduos e não pelo grupo propriamente. Dessa maneira a decisão estabelecida por indivíduos, para que obrigue o grupo, deve ser realizada conforme regras que estipulem quais indivíduos estão autorizados a decidir em nome do grupo. Num regime democrático, um número elevado de indivíduos está autorizado a decidir pela coletividade. O ideal seria que todos os sujeitos decidissem (onitocracia), mas é um ideal-limite, porque no regime democrático mais perfeito possível existente nem todos votam, visto que não votam os sujeitos abaixo de uma determinada idade.¹⁷⁵

O ideal da autodeterminação seria que a ordem social fosse criada pela decisão unânime de todos os sujeitos, de modo que a modificação desta ordem apenas seria possível com a aprovação de todos os sujeitos. Ao retirar seu consentimento, o indivíduo estaria fora da ordem social. A forma pura e irrestrita de autodeterminação assegura que a vontade geral seja consonante com a vontade dos sujeitos. Na prática, é impossível a ordem social alcançar o grau máximo de autodeterminação do sujeito. Essa autodeterminação sofre limitações, mediante a adoção do consentimento da maioria simples dos sujeitos da ordem social. O princípio da maioria é o que melhor atende a liberdade política. A transformação do princípio da autodeterminação para a regra da maioria é importante para a mudança na concepção de liberdade.¹⁷⁶

Em consonância com a definição de Norberto BOBBIO acerca da democracia, além do número mais elevado possível de pessoas que devem participar do processo decisório que veiculará o grupo social, impera verificar qual é o procedimento para a tomada dessas decisões. Adiantou-se que a regra fundamental da democracia é a regra da maioria, as regras que vincularão o grupo serão aquelas aprovadas por, pelo menos, a maioria daqueles a quem compete tomar decisões. Por óbvio, com mais razão ainda, a decisão tomada pela unanimidade é válida.¹⁷⁷

Cabe pontuar que o princípio da maioria não se confunde com a ditadura da maioria sobre a minoria. A maioria pressupõe em sua definição uma minoria. O princípio da maioria numa democracia só existe se todos puderem participar da construção da ordem jurídica. A existência de minorias é importante porque elas podem influenciar as decisões das majorias. A vontade da comunidade numa democracia depende das discussões travadas entre maioria e

¹⁷⁵ BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**: uma defesa das regras do jogo. 13. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2015, p. 35-36.

¹⁷⁶ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 408-409.

¹⁷⁷ BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**: uma defesa das regras do jogo. 13. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2015, p. 36-37.

minoria. Dessa forma, a democracia apenas existe onde haja liberalismo político, vale dizer, onde se garantam as liberdades intelectuais, de expressão, de imprensa etc. Numa democracia, a ordem jurídica é resultado de um compromisso entre maiorias e minorias, não se tratam de matérias exclusivamente do interesse das maiorias.¹⁷⁸ Nessa linha, Norberto BOBBIO destaca que a democracia exige uma terceira condição, para além do maior número possível de pessoas e as regras de procedimento para a tomada das decisões (regra da maioria). É preciso que as pessoas tenham reais condições de escolher uma ou outra opção; e para que de fato assim o façam, a existência dessas liberdades acima arroladas é essencial.¹⁷⁹

Nessa perspectiva, a unanimidade é um ideal da democracia e não uma exigência. A unanimidade apenas é viável em grupos homogêneos ou restritos, admitida apenas em situações excepcionais, de acordo com Norberto BOBBIO.¹⁸⁰ Por sua vez, Hans KELSEN ensina que se a ordem social somente fosse alterada com a unanimidade ou maiorias qualificadas (por exemplo, 3/4 dos membros), instalar-se-ia a situação em que a ordem estaria em desacordo com a maioria dos integrantes da comunidade.¹⁸¹

O maior quórum previsto na Constituição de 1988 é o quórum de 3/5 para a aprovação de emendas constitucionais. Nem mesmo a importância da aprovação de emendas constitucionais fez com que o constituinte a ela impusesse a unanimidade para alteração do texto constitucional, menos razão teria, portanto, atribuir por via infraconstitucional, um quórum mais elevado que o previsto para aprovação de Emenda Constitucional, que conta com status constitucional.

Recorda-se que no contexto da aprovação da lei Complementar nº 24/1975 estava relacionada ao centralismo exercido pela União, a qual, durante o período da ditadura militar, era responsável por nomear *ad nutum* os governadores dos Estados e prefeitos das Capitais. Porém, nos anos 1990, acirrou-se a guerra fiscal em busca de investimentos, tendo em vista o enfraquecimento do CONFAZ e o declínio do centralismo da União. Assim, a exigência da unanimidade dos membros do Conselho não coibiu a prática da concessão unilateral de incentivos fiscais, com vistas a capturas de empreendimentos. Interessante pontuar que as decisões unânimes no CONFAZ se coadunam com a lógica do “veto player”, que inibem os

¹⁷⁸ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 411.

¹⁷⁹ BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**: uma defesa das regras do jogo. 13. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2015, p. 38.

¹⁸⁰ BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**: uma defesa das regras do jogo. 13. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2015, p. 37.

¹⁸¹ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 410.

incentivos fiscais pela forma, e não pela qualidade do incentivo ou sua congruência com a responsabilidade fiscal.¹⁸²

5.3 LEI COMPLEMENTAR Nº 24/1975 E ADPF 198/DF

A Lei Complementar nº 24/1975 foi recepcionada pelo ordenamento jurídico pátrio de acordo com a doutrina e jurisprudência majoritárias. Contudo, esta lei foi alvo de severas críticas, sendo que as principais delas já foram expostas. Tendo em vista tal cenário, encontra-se em trâmite no Supremo Tribunal Federal uma Ação de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 198, com pedido liminar de suspensão da eficácia da norma, proposta pelo Distrito Federal a fim de questionar a recepção dos dispositivos 2º, §2º e 4º da Lei Complementar nº 24/1975.

Segundo o argumento da ação, a Lei Complementar nº 24/1975 é incompatível com a Constituição de 1988, haja vista que não leva em consideração a vontade da maioria, de modo a desconsiderar o princípio democrático. Ademais, a exigência da unanimidade macula a autonomia dos entes federativos, em flagrante ofensa ao princípio federativo. E mais, carece de razoabilidade, num país em que as desigualdades regionais são reconhecidas no próprio texto constitucional, exigir unanimidade para a concessão de incentivos fiscais.

Após demonstrada a legitimidade ativa e pertinência temática, a ação sustenta o cabimento da ADPF, mediante a comprovação de três requisitos. O primeiro deles consiste no preceito fundamental violado, o qual, no caso concreto, referiu-se ao princípio democrático, ao princípio da proporcionalidade e ao princípio federativo, todos contidos no artigo 1º da Constituição. O segundo requisito, qual seja, o ato do poder público causador da violação, seria a própria Lei Complementar nº 24/1975, ato normativo anterior à Constituição de 1988. Por fim, o último requisito é a inexistência de outra medida eficaz para sanar a lesividade, em outras palavras, a ADPF é subsidiária. Na situação em tela, como a legislação impugnada é anterior à Constituição atual, e já existe sólido entendimento por parte do STF de que não cabe ação direta de inconstitucionalidade em face de ato normativo anterior à Constituição de 1988, o requisito da subsidiariedade ficaria comprovado.

¹⁸² TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro**: teoria da constituição financeira. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p.303.

No mérito, o Distrito Federal destaca que a guerra fiscal é situação pela qual os entes federativos se utilizam de políticas tributárias com o escopo de atrair investimentos para seus territórios e, assim, incentivar o desenvolvimento. De fato, a atual Constituição detectou esse fenômeno, de maneira a prescrever a edição de uma lei complementar que regulasse a forma como Estados-membros e Distrito Federal concederiam e revogariam isenções, incentivos e benefícios fiscais referentes ao ICMS. Esta legislação não foi elaborada, de modo que foi recepcionada a antiga legislação que cuidava do tema, a saber, a Lei Complementar nº 24/1975.

A aludida legislação complementar prevê a necessidade de aprovação de incentivos, benefícios e isenções fiscais mediante a aprovação unânime de todos os membros do CONFAZ. Essa exigência não se coaduna com o princípio democrático, insculpido na Constituição Cidadã. A democracia exige o respeito da vontade da maioria. Atualmente, a regra da unanimidade viabiliza que discordância de um único Estado-membro seja apta a barrar a concessão de incentivos fiscais de outro Estado-membro. Além da decisão unânime, a lei complementar exige que todos os Estados-membros ratifiquem, por meio de decretos, a adoção do incentivo. Assim, abre-se a possibilidade de arrependimento posterior a então aprovação do benefício.

Além disso, a unanimidade não é exigência destacada pela Constituição de 1988 para a aprovação de nenhum diploma legal, sendo que a própria Lei Complementar nº 24/1975 pode ser derrubada com a decisão da maioria absoluta do Congresso, o que refletiria a incompatibilidade do instrumento legislativo em análise com a ordem jurídica hoje vigente. Ainda, a ação salienta que o maior quórum fixado na Constituição Federal é para a aprovação de Emendas Constitucionais, que é de três quintos (3/5) dos membros do Congresso Nacional.

Na sequência, o Distrito Federal afirma que a Lei Complementar nº 24/1975 viola o princípio federativo. Cabe destacar que o Estado é um ente unitário que pode se organizar de diversas formas, sendo que no Brasil adota-se a forma federativa de Estado. As principais características desta forma de Estado consistem na divisão vertical de poderes e integração de sociedades heterogêneas. O Estado Federal visa conciliar a igualdade das condições de vida e integração, juntamente com autonomia, independência e variedades de modos de se viver de cada entidade subnacional. Sob o ponto de vista jurídico, nenhum ente federado tem mais poder que o outro, vale dizer, não pode impor sua vontade sobre os demais entes da Federação. Assim, haveria violação ao princípio federativo, já que a regra da unanimidade prevista na legislação complementar possibilita a imposição da vontade de um ente federativo sobre o outro no assunto relativo a incentivos fiscais de ICMS.

Também, o Distrito Federal identificou que a Lei Complementar nº 24/1975 desconsiderou o princípio da proporcionalidade, nas suas três dimensões. A adequação é desrespeitada, porque a exigência da unanimidade não é apta a alcançar o fim almejado, qual seja, o fim da guerra fiscal. Observa-se que a última ainda existe, mesmo com o quórum rígido da lei complementar em comento. Assim, deveria existir uma lei que previsse permissões para a criação de incentivos fiscais. A exigência da unanimidade, da mesma forma, não é adequada à necessidade, visto que a maioria absoluta seria suficiente para controlar abusos na concessão de incentivos fiscais e seria uma forma menos onerosa de proteção ao pacto federativo. E a proporcionalidade em sentido estrito restaria descumprida, uma vez que num país de grandes desigualdades regionais, não seria razoável exigir que todos concordem com a criação de benefícios fiscais.

Por fim, destaca-se que a liminar requerida pelo Distrito Federal foi indeferida pelo relator do caso, Min. Dias Toffoli, sob o argumento de que os requisitos ensejadores de medida liminar estavam ausentes no caso apresentado. Os autos encontram-se conclusos ao relator desde a data de 28/08/2015, de maneira que o STF ainda não julgou mérito da ADPF nº 198.

6 LEI COMPLEMENTAR 24/75 E INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS QUE NÃO PROMOVEM GUERRA FISCAL

O Direito Tributário sob a ótica Constituição de 1988, o fenômeno da extrafiscalidade e a teoria dos precedentes auxiliam na compreensão de que incentivos fiscais de ICMS que não promovem a guerra fiscal não se sujeitam ao quórum de aprovação unânime pelos membros do CONFAZ, estipulado pela Lei Complementar nº 24/75.

6.1 TRIBUTAÇÃO EM CONFORMIDADE COM A CONSTITUIÇÃO DE 1988

O Direito Tributário brasileiro destaca-se por apresentar forte previsão constitucional. Se, por um lado, transparece um ponto positivo, ao constitucionalizar a proteção do contribuinte, por outro, revela-se um aspecto negativo, na medida em que o Direito Tributário passa por um imobilismo, haja vista a maior dificuldade na mudança de matérias importantes, como a competência tributária. Mas a doutrina tributarista, ao levar o tema em conta, normalmente o faz a partir da tradição do constitucionalismo anterior, ao invés do “constitucionalismo contemporâneo” ou “neoconstitucionalismo”.¹⁸³

No constitucionalismo moderno, os detentores do poder são eleitos como representantes do povo, a quem a normatização se voltará. Os detentores do poder de legislar são o único centro de produção legislativa legítima, desde que exercido de acordo com os parâmetros constitucionais. A legitimidade decorre da competência, visto que os membros do Legislativo podem criar normas porque essa competência é outorgada pela Constituição. No mesmo sentido, para o constitucionalismo tradicional, o Poder Judiciário estava mais voltado às lides privadas, e atendia perfeitamente à lógica da separação de poderes; aplicava a lei elaborada pelo legislador, com isenção. Já a doutrina perde a sua função de criação normativa, fortemente difundida na Idade Média. Agora, no constitucionalismo tradicional, o Direito

¹⁸³ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012, p.11-12.

seria a Lei. A doutrina, assim, assumiria função secundária, já que exerceria seu trabalho depois da lei; passa a explicar e compreender a norma posta pelo legislativo.¹⁸⁴

Na verdade, a diminuição da relevância da doutrina, dentre outros motivos, pode ser explicada pela busca de um ideal científico. No século XX, os critérios para conferir cientificidade a uma ciência eram: (i) capacidade preditiva; (ii) separação entre sujeito e objeto. Essas características já perderam sua força no final daquele século, principalmente em razão da desnecessidade da predição dos comportamentos futuros para caracterização da cientificidade de uma atividade.¹⁸⁵ Dessa maneira, a doutrina, para ser ciência, deveria buscar a verdade, obtida pelo teste de verificabilidade, por correspondência factual entre enunciados descritivos e seu objeto normativo de investigação, qual seja, o conjunto de enunciados prescritivos.¹⁸⁶

A doutrina do Direito Tributário também se revestiu de ares científicos. A transformação da ciência também atingiu a Ciência do Direito Tributário no Brasil. O paradigma atual ainda predominante é o positivismo jurídico kelseniano. O Direito Tributário adquire autonomia didática a partir de sua cientificidade, que consiste na redução do seu objeto de estudo ao direito positivo vigente.¹⁸⁷ André FOLLONI afirma que a doutrina do Direito Tributário, com pretensão de se tornar ciência, assume ares metafísicos, na medida em que se funda no eterno e universal. Para tanto, a doutrina restringiu seu objeto de estudo nas normas tributárias e em sua estrutura, sem levar em consideração o contexto constitucional e histórico em que essas mesmas normas se inserem.¹⁸⁸

A doutrina tributária nacional proporciona vários exemplos de como a ciência do Direito Tributário deve ser conduzida. Como exemplo, Paulo de Barros CARVALHO assevera que cabe à ciência do Direito descrever as normas jurídicas válidas num dado país, ordenando-as, declarando sua hierarquia e assim por diante.¹⁸⁹ Sob esta perspectiva, o autor

¹⁸⁴ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012, p. 11-34.

¹⁸⁵ BONAT, Alan Luiz; FOLLONI, André. Incentivos fiscais e suas condições de validade: igualdade e proporcionalidade. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação DIREITO/UFRGS**. Porto Alegre, v. X, n. 2, p. 341-363, 2015.

¹⁸⁶ ÁVILA, Humberto. A doutrina e o direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012.

¹⁸⁷ BONAT, Alan Luiz; FOLLONI, André. Incentivos fiscais e suas condições de validade: igualdade e proporcionalidade. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação DIREITO/UFRGS**. Porto Alegre, v. X, n. 2, p. 341-363, 2015.

¹⁸⁸ FOLLONI, André. Reflexões sobre *complexity science* no direito tributário. In: MACEI, Demetrius Nichele et. al. (coord.). **Direito tributário e filosofia**. Curitiba: Instituto Memória, 2014.

¹⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 31-32.

dispõe que compete à ciência do Direito Tributário descrever o conjunto de normas jurídicas voltadas à instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos.¹⁹⁰

Na mesma linha, Roque Antonio CARRAZZA assevera na introdução do seu “Curso de Direito Constitucional Tributário” que realizará uma análise estritamente técnico-jurídica, mais precisamente, efetuando a exegese do direito positivo no que atine à tributação. Com isso, evita-se realizar críticas acerca das normas jurídicas em vigor.¹⁹¹

Contudo, existem vozes que destoam deste modo, ainda predominante, de se fazer ciência do Direito Tributário. Por exemplo, José Souto Maior BORGES entende que a doutrina tributarista hodierna está fortemente restrita a trocas de opiniões, de maneira que há pouca novidade em termos doutrinários. E mais, os estudos em Direito Tributário se limitam à sintática e à semântica, enquanto deveriam almejar também a pragmática.¹⁹² Nessa linha, o aludido jurista destaca a necessidade de aproximação entre Direito e Moral, de modo que o subsistema do Direito Tributário deve ser aberto à moral porque Ética e Direito mantêm relações de inclusão, por exemplo, a moral deve estar presente na função administrativa tributária por exigência constitucional.¹⁹³

Nesse sentido, Eduardo Luís KRONBAUER ensina que esta forma reducionista de interpretar a norma jurídica tem influência no modelo cartesiano de redução das complexidades. Vale dizer, trata-se de dividir um problema em partes menores, até se atingir maior simplicidade.¹⁹⁴

Essa perspectiva vai ao encontro da concepção contemporânea de Constitucionalismo, mais conhecido por “neoconstitucionalismo”. O último está longe de ser um movimento que alberga juristas que convergem no pensamento. O “neoconstitucionalismo” é o termo que se refere ao constitucionalismo democrático do pós-guerra, sob a perspectiva de uma cultura filosófica pós-positivista, balizado pela força normativa da constituição, expansão da jurisdição constitucional e marcado por uma nova hermenêutica.¹⁹⁵

¹⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 42.

¹⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 27.

¹⁹² BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 211. São Paulo: Dialética, 2013, p. 107.

¹⁹³ BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 211. São Paulo: Dialética, 2013, p. 117.

¹⁹⁴ KRONBAUER, Eduardo Luís. Limitações na interpretação das normas tributárias com base no formalismo normativo. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 6, n. 1, p. 159-194, jan./jun. 2015, p. 170.

¹⁹⁵ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 288.

Nesse sentido, surge o Estado constitucional de direito, a partir do término da Segunda Guerra Mundial, o qual se consagra no último quarto do século XX. A característica deste Estado consiste na subordinação da legislação a uma Constituição rígida. Ademais, a Constituição não se limita a impor balizas ao legislador e ao administrador, visto que determina atuações. Por decorrência disso, a ciência do Direito adquire papel crítico e deve ser capaz de orientar a atuação dos Poderes Públicos. Da mesma forma, a jurisprudência exerce novas atividades, tais como interpretar criativamente as normas jurídicas em conformidade à Constituição.¹⁹⁶

Essas mudanças verificadas no Direito Constitucional são explicadas, didaticamente, a partir dos marcos histórico, filosófico e teórico.

O marco histórico consiste no constitucionalismo pós-segunda guerra mundial, notadamente na Alemanha e Itália. No primeiro país, destaca-se a Lei de Bonn de 1949 e a instalação do Tribunal Constitucional Federal, em 1951. E no segundo país, aponta-se a Constituição italiana de 1947 e a Corte Constitucional instalada em 1956. É um constitucionalismo que reconheceu a força normativa das normas constitucionais, de modo que a Constituição deixou de ser um documento político, aplicado segundo as circunstâncias do parlamento e da Administração.¹⁹⁷

Já no Brasil, o marco histórico foi a Constituição de 1988, a qual viabilizou o processo de redemocratização nacional. Não obstante as vicissitudes presentes em seu texto e das diversas emendas pelas quais passou, a Constituição de 1988 foi capaz de realizar a transição de um regime autoritário para um Estado democrático de direito. Ademais, o instrumento constitucional em comento foi o que promoveu maior estabilidade institucional na história republicana.¹⁹⁸

Por sua vez, o marco filosófico do novo constitucionalismo revela-se no pós-positivismo. O último consiste na superação de duas correntes de pensamento opostas no âmbito do Direito, quais sejam, o jusnaturalismo e o positivismo. Trata-se de superação que reconhece a complementaridade dos dois pensamentos. O jusnaturalismo aproxima o Direito à razão, e teve papel importante nas revoluções liberais, porém foi superado pelo positivismo. Já este, por sua vez, associou Direito a Lei e almejou a objetividade científica, bem como

¹⁹⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 267-268.

¹⁹⁷ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, n. 240, p. 1-42, abr./jun. 2005, p. 3.

¹⁹⁸ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, n. 240, p. 1-42, abr./jun. 2005, p. 3.

distanciou o Direito de discussões acerca de legitimidade e justiça. Porém, o positivismo entrou em declínio com a derrota do fascismo na Itália e nazismo na Alemanha, regimes, estes, cujos atos de barbárie estavam amparados na legalidade.¹⁹⁹

Assim, o pós-positivismo insere-se num contexto de superação do conhecimento convencional, na medida em que preserva a ideia de ordenamento positivo, ao mesmo tempo em que introduz as ideias de justiça e legitimidade. Segundo Luís Roberto BARROSO, o pós-positivismo tem as seguintes virtudes: ultrapassa a legalidade estrita, sem abandonar o direito posto; realiza leitura moral da Constituição e das leis sem recorrer a categorias metafísicas.²⁰⁰

Nessa toada, ingressam os valores na interpretação jurídica, o reconhecimento da normatividade dos princípios e sua diferença qualitativa em relação às regras, a importância da argumentação jurídica, o surgimento de uma nova hermenêutica jurídica e a construção de uma teoria dos direitos fundamentais fundada na dignidade da pessoa humana.²⁰¹

Já o marco teórico fundou-se em três mudanças de paradigma, quais sejam, o reconhecimento da força normativa da Constituição, a expansão da jurisdição constitucional e o desenvolvimento de uma nova dogmática de interpretação constitucional.

A força normativa da Constituição consiste em romper com a tradição anterior, de modo a atribuir o status de norma jurídica à Constituição. Antes, o modelo existente na Europa até meados do século XIX conferia à Constituição mero caráter político, sendo que a sua implementação ficava à mercê da liberdade do legislador ou da discricionariedade do legislador. Ao mesmo tempo, o Judiciário não prestava à concretização do conteúdo constitucional. Agora, as Constituições contam com o atributo da imperatividade, presente em todas as normas jurídicas, de forma que sua inobservância enseja cumprimento forçado. No Brasil, a Constituição de 1988, bem assim a doutrina e jurisprudência confirmaram o caráter normativo das disposições constitucionais.²⁰²

A expansão da jurisdição constitucional ocorreu em paralelo com a supremacia da Constituição, haja vista que anteriormente havia predomínio do Poder Legislativo, na perspectiva de que a lei refletiria a vontade geral. Na verdade, a constitucionalização dos

¹⁹⁹ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, n. 240, p. 1-42, abr./jun. 2005, p. 4.

²⁰⁰ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 271.

²⁰¹ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, n. 240, p. 1-42, abr./jun. 2005, p. 5.

²⁰² BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

direitos fundamentais importou na blindagem dos últimos em face das maiorias políticas. E essa proteção dos direitos fundamentais ficou a cargo do Poder Judiciário, mediante o controle de constitucionalidade.²⁰³

Na nova dogmática de interpretação constitucional, ao lado dos métodos e princípios tradicionais de interpretação constitucional, foram desenvolvidas novas teorias, tais como cláusulas gerais, reconhecimento de normatividade dos princípios, percepção de colisões entre normas constitucionais e de direitos fundamentais, e a utilização da ponderação como técnica de decisão como fundamento das decisões judiciais.²⁰⁴

Nesse contexto, a relação entre direito tributário e Constituição apresenta duas linhas distintas. A primeira é o cunho formal, visto que se trata da previsão, pelo legislador constitucional, dos institutos de Direito Tributário, principalmente as repartições de receitas e os direitos dos contribuintes. A perspectiva formal dessa relação foi fortemente desenvolvida pela doutrina e jurisprudência pátria.²⁰⁵

Porém, essa relação também comporta uma dimensão material, haja vista que cuida da constitucionalização do Direito Tributário na perspectiva de consolidar valores e manejar princípios constitucionais, notadamente os relacionados à justiça, pelos tribunais e doutrina no momento da aplicação da legislação tributária. A perspectiva substancial da relação entre direito tributário e Constituição ainda deixa a desejar. Ainda, destaca-se que a Constituição de 1988 resgatou a justiça fiscal, representada pelo princípio da capacidade contributiva, o qual fora extirpado da Constituição desde a Emenda Constitucional nº 14/65.²⁰⁶ Nessa perspectiva, José Souto maior BORGES incita os tributaristas a não se limitarem a investigar as interpretações possíveis das normas, eles devem, da mesma forma, indicar quais dessas interpretações mais se coaduna com a justiça tributária.²⁰⁷

De fato, o Direito Tributário atual está fortemente entrelaçado à ideia de constitucionalismo tradicional, na medida em que é um direito tributário de proteção do contribuinte contra os excessos cometidos pelo ente estatal. A competência tributária e obrigação tributária são erigidas a partir da substituição do “poder” de tributar e da

²⁰³ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

²⁰⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011

²⁰⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Constitucionalização do Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de direito constitucional tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 1-23, p. 1.

²⁰⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Constitucionalização do Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de direito constitucional tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 1-23, p. 1.

²⁰⁷ BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 211. São Paulo: Dialética, 2013, p. 120.

“submissão de tributar” pela “competência tributária” e “obrigação tributária”. É um importante passo do direito tributário nacional, embora a prática demonstre que as ideias de constitucionalismo tradicional são ignoradas em matéria de tributação. O Direito Tributário buscou inspiração nas categorias jurídicas de direito privado para realizar suas formulações. Sabe-se que está consagrada a ideia de relação jurídica tributária, à semelhança de uma relação jurídica de direito privado, com algumas peculiaridades. A compreensão da relação jurídica tributária ocorre em termos exclusivamente jurídicos, de modo a deixar de lado outras considerações importantes, tais como a preocupação com o destino das receitas tributárias arrecadadas. Porém, o constitucionalismo contemporâneo tem viés prospectivo, não visa tão somente a limitar os poderes do Estado, mas se dirige a outros objetivos, como garantir as liberdades materiais.²⁰⁸

A Constituição de 1988 preconizou a realização de objetivos, com o escopo de atingir a dignidade humana. Dentre os objetivos elencados, um deles consiste no desenvolvimento nacional, o qual envolve desenvolvimento econômico e social, que resulte na melhor qualidade de vida da população. É preciso a colaboração do Estado e da sociedade para a promoção deste objetivo.²⁰⁹

Nesse sentido, no contexto prospectivo do neoconstitucionalismo, o fenômeno da extrafiscalidade, o qual busca estimular ou desestimular o comportamento do contribuinte, revela-se uma importante ferramenta para a promoção de direitos fundamentais, inclusive sob a forma de incentivos fiscais.

6.2 FUNÇÃO EXTRAFISCAL E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO ICMS

A extrafiscalidade não é um fenômeno novo. Ela é identificada, pelo menos, desde o regime feudal. Entretanto, no *Welfare State* ela reaparece com intensidade, uma vez que as distinções sociais e ideológicas fizeram com que o Estado assumisse a função de agente econômico, como propulsor do desenvolvimento da economia e como distribuidor de riquezas, tendo em conta o escopo de atenuar as distorções do mercado e interceder por

²⁰⁸ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012, p. 11-34.

²⁰⁹ BONAT, Alan Luiz; FOLLONI, André. Incentivos fiscais e suas condições de validade: igualdade e proporcionalidade. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação DIREITO/UFRGS**. Porto Alegre, v. X, n. 2, p. 341-363, 2015.

aqueles deixados à margem pelo sistema econômico. Por óbvio, isso acarretou a pauta de direitos econômicos e sociais, os quais eram importantes para que os próprios direitos individuais pudessem ser fruídos. Contudo, o aumento das atribuições estatais implicou em consequente aumento dos custos públicos.²¹⁰

A extrafiscalidade da tributação tem por objetivos estimular ou desestimular certas atuações do contribuinte e não arrecadar recursos, propriamente. Nessa linha, a extrafiscalidade positiva induz a prática de ato contido no fato gerador, já que a tributação é mais baixa. Ao contrário, na extrafiscalidade negativa, a tributação é mais elevada para que o contribuinte opte por não realizar o ato ou fato gerador.²¹¹

Não existem extrafiscalidade e fiscalidade puras. Mas reconhece-se a existência de tributos precipuamente fiscais e precipuamente extrafiscais. Os tributos precipuamente extrafiscais contam com três características: (i) perseguir uma finalidade não arrecadatória prevista no texto da lei reguladora; (ii) característica indutora deve estar presente na estrutura do tributo, não pode ser acessório; (iii) deve fomentar condutas e operações de acordo com a finalidade extrafiscal almejada, por meio de alteração da carga fiscal.²¹²

O tributo extrafiscal atende ao regime jurídico tributário. Mas as normas tributárias extrafiscais, além dos limites contidos no sistema tributário, devem atender às limitações decorrentes da ordem econômica e social. As finalidades a serem perseguidas pelas normas indutoras tributárias estão arroladas no artigo 170 e outras finalidades públicas expressas ao longo do texto constitucional, tais como defesa da família, saúde pública e assim por diante.²¹³

Contudo, a tributação extrafiscal comporta severas críticas, como as pontuadas por Pedro ADAMY.²¹⁴ A primeira delas consiste na superestimação da tributação na realização das finalidades estatais, através da indução dos comportamentos dos contribuintes. Isso estimularia o abandono de outros instrumentos para a consecução das finalidades estatais, como a via administrativa, as proibições legais, regulamentação e outras. Além de que a utilização extrafiscal em tributos poderia ser aplicada com real intuito de aumentar a arrecadação. Ainda, superestima os efeitos do Direito Tributário sobre o comportamento das

²¹⁰ NASCIMENTO, Carlos Renato Vieira do. Políticas públicas e incentivos fiscais. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 1, n.1, p. 1-18, 2013.

²¹¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A extrafiscalidade ambiental no ICMS. In: CARLI, Ana Alice De; COSTA, Leonardo de Andrade; RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Orgs.). **Tributação e sustentabilidade ambiental**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2015, p. 45-62.

²¹² LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade** – Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 51.

²¹³ LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade** – Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 64.

²¹⁴ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012, p. 301-329

pessoas, porquanto “(...) não se pode ter em mente que medidas fiscais instrumentais têm o condão de modificar a realidade em todos os casos e de forma eficaz em todas as situações”.²¹⁵

Ademais, a criação de medidas extrafiscais pode conduzir a efeitos não previstos, inclusive não desejados. O Direito Tributário pode ser utilizado na lógica da tentativa-e-erro, transformando os contribuintes em objeto de experiência. Os efeitos da tributação extrafiscal dependem de diversos fatores que não estão disponíveis ao legislador. Aceita-se o surgimento de efeitos colaterais na tributação extrafiscal, mas o que não se admite é o fato de estes efeitos se tornarem mais relevantes do que os efeitos almejados pelo legislador. Por mais que a tributação extrafiscal não permita conhecimento de todos os seus efeitos *a priori*, ela não será automaticamente inconstitucional.²¹⁶

Ainda, a abertura do direito tributário às medidas extrafiscais permite a atuação de grupos de interesse e pressão, resultando em maiores benefícios àqueles com mais poder. A instrumentalização do direito tributário apenas é permitida para a consecução do bem comum.²¹⁷

Por fim, a última crítica consiste na colisão direta com direitos fundamentais. Os direitos fundamentais recaem sobre a tributação fiscal e extrafiscal, de modo a influenciar a criação, conformação e interpretação dos institutos jurídico-tributários. Na tributação extrafiscal, contudo, observa-se um enfraquecimento de alguns princípios informadores da tributação, uma vez que visam ao atingimento de outros objetivos de ordem constitucional. O tributo com finalidades arrecadatórias é compreendido pela igualdade na distribuição total do valor da carga tributária, considerando-se a capacidade econômica dos contribuintes. Já a tributação extrafiscal afasta-se da igualdade e da capacidade contributiva em favor do atingimento de outras finalidades. A constitucionalidade dos tributos extrafiscais é medida pela proporcionalidade. A justificação da tributação extrafiscal não se restringe aos fins sociais que pretende buscar, pois essa tributação pode violar direitos individuais, como os de liberdade e de propriedade.²¹⁸

No sistema de tributação fiscal, a capacidade contributiva é critério de diferenciação dos contribuintes. Ela visa a promoção da igualdade tributária, tributando igualmente os

²¹⁵ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012, p. 301-329, p. 311.

²¹⁶ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012, p. 301-329, p. 311.

²¹⁷ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012, p. 301-329, p. 311.

²¹⁸ ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012, p. 301-329, p. 311.

iguais e desigualmente os desiguais. A tributação extrafiscal se distancia dos critérios de igualdade, já que ela separa os contribuintes em duas classes: a classe dos destinatários e a dos não destinatários das normas extrafiscais.²¹⁹

No entanto, André FOLLONI pontua que a capacidade contributiva não deve ser totalmente descartada quando da análise da tributação extrafiscal. Normalmente, a doutrina destaca que a capacidade contributiva fixaria limites à tributação extrafiscal, visto que protegeria o mínimo existencial, bem como concretizaria a vedação ao confisco. Porém, a capacidade contributiva nos tributos extrafiscais apresenta a função de garantir que a tributação atinja a todos na indução dos comportamentos, de maneira que supere as diferenças de capacidade econômica dos contribuintes para que todos se sintam induzidos a adotar as condutas constitucionalmente adequadas.²²⁰

A extrafiscalidade pode entrar em conflito com a capacidade contributiva, mormente em matéria ambiental, por exemplo, tendo em vista que poluir não é índice de manifestação de riqueza. Houve pouco desenvolvimento doutrinário acerca da capacidade contributiva no contexto da extrafiscalidade, vinculando o último à vedação do arbítrio. Nos Tribunais, a capacidade contributiva pode ser afastada se aventado argumento fundamentado. Por óbvio, não se trata de somente alegar um objetivo de índole extrafiscal. Na verdade, o objetivo extrafiscal deve prevalecer em face da capacidade contributiva após realizado juízo de ponderação, a fim de que não sejam criados privilégios odiosos no terreno da extrafiscalidade. É um juízo ponderativo que adota os critérios da necessidade, adequação e razoabilidade da medida.²²¹

Segundo André FOLLONI, é adequada a medida que promova a finalidade constitucional, o que deve ser demonstrado de forma satisfatória, embora não necessariamente provada em concreto. A necessidade analisa, dentre as medidas disponíveis, qual delas é a menos restritiva de direitos. Por fim, a proporcionalidade em sentido estrito consiste em investigar se a finalidade que se pretende concretizar com a medida é tão relevante a ponto de restringir a liberdade, igualdade e outros direitos violados em face da tributação extrafiscal.²²²

²¹⁹ KALIL, Gilberto Alexandre de Abreu; BLANCHET, Luiz Alberto. A tributação extrafiscal e o controle de proporcionalidade. **Direito tributário e financeiro II**. MENDONÇA, Maria Lírida Calou De Araújo e; MURTA, Antônio Carlos Diniz; GASSEN, Valcir (coord.). Florianópolis: CONPEDI, 2015.

²²⁰ FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**. São Paulo, n. 10, v. 1, p. 201-220, jan./jun. 2014, p. 210.

²²¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A extrafiscalidade ambiental no ICMS. In: CARLI, Ana Alice De; COSTA, Leonardo de Andrade; RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Orgs.). **Tributação e sustentabilidade ambiental**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2015, p. 45-62.

²²² FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**. São Paulo, v. 10 n. 1, p. 201-220, jan./jun. 2014.

O ICMS é um imposto cuja finalidade principal é a de angariar recursos, portanto sua finalidade precípua é fiscal. Em realidade, os recursos advindos do recolhimento do ICMS constituem cifras expressivas para os Estados e Distrito Federal. Porém, este fato não impede que lhe seja conferida função extrafiscal.²²³

Cita-se o exemplo dos incentivos fiscais de ICMS para as atividades de reciclagem no Estado do Amazonas. Originalmente, a Lei Estadual nº 2.826/2003 não contava com previsão acerca de resíduos sólidos. Porém, a Lei 3.426/2009 acrescentou a possibilidade da concessão de incentivos fiscais às atividades de reciclagem, desde que atendidos os requisitos previstos na legislação.²²⁴

Ainda, existem incentivos fiscais no âmbito do ICMS em vários Estados da Federação voltados à promoção de projetos artísticos, culturais, esportivos, objetivos que contam com respaldo constitucional. Nessa linha, citam-se as Leis 17.615/2008 (MG), 1.954/1992 (RJ), 13.918/2009 (SP).

A extrafiscalidade do ICMS mediante incentivos fiscais com vistas ao cumprimento de preceitos fundamentais, contudo, envolve o problema da potencialidade dos incentivos fiscais de ICMS causarem guerras fiscais.

No entanto, é preciso diferenciar os incentivos que podem causar guerra fiscal dos incentivos que não têm esse viés. Basta verificar incentivos fiscais de ICMS que isentam o pagamento do imposto em favor de entidades religiosas, por exemplo.

6.3 STF E INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS: “DISTINGUISHING” ADI 3.421/PR

A promulgação da Constituição de 1988 representou a redemocratização do Estado brasileiro após vinte anos de regime militar. A Constituição, entre outros pontos, aumentou o número de direitos e garantias. Com o considerável aumento do acesso à justiça, multiplicaram-se os conflitos no Poder Judiciário, sendo grande parte dessas demandas repetitivas. Nesse cenário, a partir de 2004 começa o processo conhecido por “verticalização

²²³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. rev., atual., e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 372.

²²⁴ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Tributação ambiental e resíduos sólidos: a Zona Franca de Manaus e os incentivos fiscais estaduais para as atividades de reciclagem. In: CAVALCANTE, Denise Lucena (coord.). **Tributação ambiental: reflexos na política nacional de resíduos sólidos**. Curitiba: CRV, 2014.

da jurisprudência dos tribunais superiores”, que tem por escopo conferir à jurisprudência maior força normativa.²²⁵

Luís Roberto BARROSO destaca a importância dos precedentes judiciais no Direito contemporâneo brasileiro, porque a jurisprudência dos Tribunais, mormente a do STF, é importante para a estabilidade e harmonia do sistema jurídico. O respeito aos precedentes está em consonância com os valores essenciais do Estado Democrático de Direito, a saber, a racionalidade e a legitimidade das decisões judiciais, a segurança jurídica e a isonomia.²²⁶

A lei perdeu sua posição de importância nas fontes do direito, dando espaço à Constituição. A função dos juízes, agora, não se resume a declarar a lei, mas também em realizar controle de constitucionalidade de leis e atos normativos. O judiciário concretiza o ordenamento jurídico no caso concreto. A atividade criativa do juiz pode se revelar em duas formas: criação de norma jurídica do caso concreto; e norma geral do caso concreto.²²⁷

A última resulta da interpretação feita do juiz acerca do direito positivo. Essas normas fundamentam decisões e constituem os precedentes, que são normas gerais criadas a partir de um caso concreto. Por exemplo, as súmulas são normas gerais, que mesmo por julgarem um caso concreto, são aplicadas a outras situações similares ou idênticas.²²⁸

A *Common Law* é a experiência jurídica presente na Inglaterra. Em torno de 1250, a Inglaterra já contava com um direito consuetudinário, por isso a denominação *Common Law*. Este Direito regulava todo o país, com a característica de promover a estabilidade sobre como as cortes decidiriam a respeito de um dado assunto. Os princípios que sustentam esse direito consuetudinário até hoje se aplicam para a criação da *case Law*. A ideia básica da *stare decisis* como hierarquia dos precedentes encontra-se ainda hoje presente, de maneira que os

²²⁵ ABRAHAM, Marcus. *Common Law* e os precedentes vinculantes na jurisprudência tributária. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 34.1, jan./jun. 2014, p. 145-167.

²²⁶ BARROSO, Luís Roberto. Mudança na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. Disponível em: http://www.luisrobertobarroso.com.br/wpcontent/themes/LRB/pdf/parecer_mudanca_da_jurisprudencia_do_stf.pdf. Acesso em: 27 nov. 2016.

²²⁷ LOURENÇO, Haroldo. Precedente judicial como fonte do direito: algumas considerações sob a ótica do novo CPC. Disponível em: [file:///C:/Users/Admin/Downloads/precedente_judicial_como_fonte_do_direito_algunas_consideracoes_sob_a_otica_do_novo_cpc%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/Admin/Downloads/precedente_judicial_como_fonte_do_direito_algunas_consideracoes_sob_a_otica_do_novo_cpc%20(2).pdf). Acesso em: 27 nov. 2016.

²²⁸ LOURENÇO, Haroldo. Precedente judicial como fonte do direito: algumas considerações sob a ótica do novo CPC. Disponível em: [file:///C:/Users/Admin/Downloads/precedente_judicial_como_fonte_do_direito_algunas_consideracoes_sob_a_otica_do_novo_cpc%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/Admin/Downloads/precedente_judicial_como_fonte_do_direito_algunas_consideracoes_sob_a_otica_do_novo_cpc%20(2).pdf). Acesso em: 27 nov. 2016.

juízes, em regra, devem seguir os precedentes proferidos por cortes hierarquicamente superiores às suas.²²⁹

Uma característica significativa do direito inglês é o fato de que a Inglaterra nunca sofreu rompimento radical com o sistema tradicional, tal como sucedeu na França em 1789, com a Revolução Francesa, a qual significou ruptura com o antigo regime e a consequente substituição por um novo regime. A continuidade no desenvolvimento do direito inglês culminou numa área conservadora do sistema jurídico do país, embora isso não signifique ausência de mudanças. A Revolução Inglesa de 1688, com a afirmação da autoridade do Parlamento, não representou ameaça ao direito já existente, muito menos buscou anular os poderes dos juízes, já que estes poderiam controlar os atos do legislativo, segundo a *Common Law*.²³⁰

No sistema da *Common Law* existe a compreensão de que o juiz não pode desapontar os cidadãos. Esse desapontamento seria concretizado caso o magistrado decidisse alguma questão de maneira nunca antes imaginada, tendo em vista que os cidadãos pautam suas condutas em conformidade com as decisões judiciais. Como a previsibilidade é inerente ao Estado de Direito, ela é alcançada na *Common Law* pelo respeito aos precedentes. Nesse particular, a doutrina inglesa destaca a coercibilidade dos precedentes.²³¹

O sistema de precedentes judiciais confere importância aos relatórios de casos (*Law Reports*), os quais consistem nos relatórios de casos decididos pelas Cortes, com a exposição dos fatos e as razões e fundamentos dados ao julgamento pelas Cortes. Trata-se de revelar a *ratio decidendi* a fim de vincular os casos futuros. Entram nos relatórios os casos que inserem um novo princípio ou regra; alteram materialmente um princípio ou regra existente; esclarecem um ponto controvertido do direito e os que são úteis do ponto de vista informativo.²³²

O nome da doutrina que estuda o uso dos precedentes é *stare decisis et quieta non movere*, ou, abreviadamente, *stare decisis*. Essa doutrina pugna pelo respeito do que foi anteriormente decidido por outros tribunais e que resolveram problemas semelhantes. Diferentemente da *Civil Law*, o *stare decisis* admite que uma única decisão tomada pelos tribunais deve ser respeitada, sendo conhecida por “doutrina do precedente individual

²²⁹ KREBS, Hélio Ricardo. **Sistema de precedentes e direitos fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 84.

²³⁰ KREBS, Hélio Ricardo. **Sistema de precedentes e direitos fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 85-86.

²³¹ KREBS, Hélio Ricardo. **Sistema de precedentes e direitos fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 94.

²³² BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Precedentes judiciais e segurança jurídica: fundamentos e possibilidades para a jurisdição constitucional brasileira**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 196-197.

obrigatório”. Existe *stare decisis* vertical, que exige o respeito das cortes inferiores em relação ao decidido pelas cortes superiores. Além disso, existe a *stare decisis* horizontal, a qual exige que a própria corte respeite seu precedente.²³³

Ademais, existem precedentes persuasivos e precedentes vinculantes. O primeiro obriga o juiz a atentar-se para os fundamentos do precedente no momento de julgar um caso. Já o segundo consiste na obrigatoriedade de aplicação do precedente no caso concreto. Até 1966, a Casa dos Lordes estava vinculada aos seus precedentes. A partir de 1966, com o *Practice Statement*, esta Casa não precisaria mais seguir seus precedentes, nos casos em que o cumprimento do precedente significasse injustiça no caso particular. Diante disso, o *Practice Statement* permite que um tribunal volte atrás em sua palavra.²³⁴

Todavia, a *Common Law* não se confunde com a teoria dos *stare decisis*. O respeito aos precedentes já existia antes do desenvolvimento da doutrina do *stare decisis*. A teoria moderna dos precedentes, que vincula as cortes inferiores aos precedentes formulados pelas cortes superiores, inicia-se na segunda metade do século XVI e se consolida no direito inglês no final do século XVIII.²³⁵

O sistema dos precedentes não significa imutabilidade do direito. Os métodos de superação dos precedentes são *distinguishing* e *overruling*. Ambos devem justificar os motivos da não aplicação do precedente. Isso demonstra que a força obrigatória do precedente é limitada. A não aplicação do precedente não significa ignorá-lo, pois se deve justificar os motivos da não aplicação dele.²³⁶

O *distinguishing* consiste na distinção entre casos, o que conduzirá à subordinação ou não do caso a determinado precedente. O *distinguishing* requer a identificação da *ratio decidendi* do precedente. Esse processo demanda a compreensão dos fatos materiais relevantes para a construção do raciocínio judicial presente na primeira decisão. Em seguida, o *distinguishing* revelará que as diferenças fáticas entre os dois casos, ou a demonstração de que a *ratio* do precedente não se encaixa com a do caso em análise, em razão da diferença de fatos presentes nos casos.²³⁷

²³³ BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Precedentes judiciais e segurança jurídica: fundamentos e possibilidades para a jurisdição constitucional brasileira**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 198-199

²³⁴ BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Precedentes judiciais e segurança jurídica: fundamentos e possibilidades para a jurisdição constitucional brasileira**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 202.

²³⁵ KREBS, Hélio Ricardo. **Sistema de precedentes e direitos fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 96.

²³⁶ BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Precedentes judiciais e segurança jurídica: fundamentos e possibilidades para a jurisdição constitucional brasileira**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 226.

²³⁷ MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 325

Mas o *distinguishing* deve ser efetuado de modo prudente pelo magistrado, porquanto não é suficiente demonstrar que o caso em discussão conta com fatos materiais distintos dos fatos presentes no precedente. Não é qualquer distinção fática a razão para se afastar do precedente, esta distinção deve se mostrar como justificativa relevante para o afastamento em relação ao caso julgado.²³⁸ Dessa maneira, a não adoção do precedente não significa que esteja errado e que deva ser rejeitado do sistema. O afastamento de um precedente num dado contexto não está relacionado com a perda de seu conteúdo e força. Contudo, o excesso de distinções pode revelar a perda de força deste precedente.²³⁹

O *overruling* consiste na possibilidade de revogar os precedentes, de modo a permitir o desenvolvimento do direito. Essa possibilidade deve ser exercida de maneira razoável, haja vista que não faria sentido construir os precedentes sem o dever de respeitá-los. Assim, admite-se a revogação de um precedente quando este se mostrar inadequado aos padrões de congruência social e consistência sistêmica. Acrescenta-se, ainda, a necessidade de eliminar um precedente quando seus valores que lhes conferem estabilidade sugerem a sua revogação ao invés de preservação.²⁴⁰

O precedente perde sua congruência social quando nega as proposições morais (comportamentos certos ou errados, conforme consenso moral geral da comunidade), proposições políticas (situação considerada boa ou má de acordo com o bem-estar comum) e proposições de experiência (estão relacionadas ao modo como o mundo funciona). As proposições morais e políticas devem estar pautadas segundo as aspirações da generalidade da sociedade. Já as proposições de experiência nem sempre estão fundadas nas aspirações da comunidade em geral, uma vez que podem referir-se a assuntos técnicos e de conhecimento de poucos e, por conseguinte, terem por base não a generalidade da comunidade, mas, sim, a opinião de especialistas, por exemplo.²⁴¹

Por sua vez, o precedente não apresenta consistência sistêmica nas hipóteses em que não revelar coerência com outras decisões. Este fenômeno acontece quando as Cortes, a partir de distinções inconsistentes, alcançam resultados alinhados ao precedente, mas pautado em proposições sociais inconsistentes. Da mesma forma, a inconsistência sistêmica também se

²³⁸ MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 326.

²³⁹ MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 327.

²⁴⁰ MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 329.

²⁴¹ MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 390.

revela nos casos em que as Cortes, ao enfrentar questões diferentes, decidem com embasamento em proposições sociais incompatíveis com as que sustentam o precedente.²⁴²

No que toca aos processos de *distinguishing* e *overruling*, há o dever de manter a jurisprudência estável, de modo que a sua superação (*overruling*) apenas é admitida caso adequadamente justificada e modulados seus efeitos para preservar a segurança jurídica. Daí que surge carga argumentativa mais elevada para aqueles que pretendem o *overruling* ou *distinguishing*, ao passo que a aplicação da súmula ao caso concreto exige uma carga argumentativa mais leve, sem abrir mão dos fundamentos que justificam a aplicação da súmula para o caso concreto apresentado em juízo.²⁴³

Embora se destaque que a doutrina dos precedentes tenha origem na *Common Law*, ela tem forte aplicação hoje nos países que adotaram a experiência da *Civil Law*, inclusive conta com respaldo no direito brasileiro.

Luís Roberto BARROSO²⁴⁴ destaca a recepção dos precedentes no contexto do sistema jurídico brasileiro em razão dos seguintes fundamentos: (i) divergência jurisprudencial é objeto de recurso extraordinário e de recurso especial; (ii) efeito vinculante dos precedentes do STF em ação direta de inconstitucionalidade e ação declaratória de constitucionalidade; (iii) decisão em arguição de descumprimento de preceito fundamental tem efeito vinculante; (iv) súmula vinculante, com a Emenda Constitucional nº 45/2004; (v) relator poderá monocraticamente negar ou dar seguimento a recurso de decisão em consonância com súmula ou jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do STF ou de outro tribunal superior; (vi) sentença desfavorável à Fazenda Pública, independente de duplo grau de jurisdição, caso esteja em conformidade com a jurisprudência do plenário do STF ou de súmula deste tribunal ou de outro tribunal superior.

Ademais, a ascensão dos precedentes no sistema jurídico pátrio está relacionada com a natureza aberta e complexa dos sistemas jurídicos, principalmente o brasileiro, que confere destaque à interpretação jurídica e demanda do Judiciário uma atividade próxima à criação da norma jurídica. Essa perspectiva está em consonância com os debates acerca do pós-

²⁴² MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 390.

²⁴³ DIDIER JR., Fredie Souza. Sistema brasileiro de precedentes judiciais obrigatórios e os deveres institucionais dos tribunais: uniformidade, integridade e coerência da jurisprudência. **Revista da Faculdade Mineira de Direito**, v. 18, n. 36, 2015.

²⁴⁴ BARROSO, Luís Roberto. Mudança na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. Disponível em: http://www.luisrobertobarroso.com.br/wpcontent/themes/LRB/pdf/parecer_mudanca_da_jurisprudencia_do_stf.pdf. Acesso em: 27 de novembro de 2016.

positivismo, da nova interpretação e do fenômeno da constitucionalização do direito, sendo que os três fatores influenciam na construção jurídica.²⁴⁵

Encontra-se superada a concepção de que a atividade interpretativa e de aplicação do direito se reduz a uma operação mecânica, vale dizer, não consiste num simples exercício lógico com vistas a revelar um conteúdo pré-existente, inserido pelo legislador. Isso porque o Poder Judiciário tem o papel de cocriação do direito. Nessa linha, quanto maior a complexidade do ordenamento jurídico, maior a existência de expressões polissêmicas, cláusulas gerais, mais oportunidade será conferida à atividade jurisdicional para a criação do Direito. Ademais, a doutrina afastou-se da concepção de que a norma se confundiria com o enunciado normativo. Isso porque a primeira resulta da interpretação conduzida pelo Poder Judiciário, de modo que um enunciado normativo pode apresentar inúmeras normas. Ou, mesmo com o passar do tempo, extrair-se normas diferentes oriundas do mesmo enunciado normativo.²⁴⁶

Em realidade, o Poder Judiciário e, principalmente, o Supremo Tribunal Federal, dentro da realidade brasileira, pode dizer o Direito. Então, a modificação desta Corte em relação ao que é o Direito numa situação concreta, sob a perspectiva do cidadão, equivale a uma alteração do texto legislado. Se para a proteção do indivíduo a Constituição impôs limites para o legislador no tocante à alteração legislativa, a Suprema Corte deve apresentar cuidados semelhantes no que toca à alteração de sua jurisprudência consolidada.²⁴⁷

O Direito Tributário tem uma vocação para se enquadrar na teoria dos precedentes. Primeiro, em razão do poder de tributar. Em razão de suas características, todas as pessoas estão a ele submetidos. Outra razão decorre do Estado Democrático e Social em que vivemos. Para efetivá-lo, é preciso garantir receitas, as quais advêm, prioritariamente, dos tributos. A necessidade de maior quantidade de recursos públicos traz insatisfação aos contribuintes, estimulando-os a ingressar no Judiciário. Outro motivo consiste na presença de garantias e direitos dos contribuintes no texto constitucional, o que faz com que muitas matérias afeitas

²⁴⁵ BARROSO, Luís Roberto. **Mudança na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais.** Disponível em: http://www.luisrobertobarroso.com.br/wpcontent/themes/LRB/pdf/parecer_mudanca_da_jurisprudencia_do_stf.pdf. Acesso em: 27 de novembro de 2016.

²⁴⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Mudança na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais.** Disponível em: http://www.luisrobertobarroso.com.br/wpcontent/themes/LRB/pdf/parecer_mudanca_da_jurisprudencia_do_stf.pdf. Acesso em: 27 nov. 2016.

²⁴⁷ BARROSO, Luís Roberto. **Mudança na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais.** Disponível em: http://www.luisrobertobarroso.com.br/wpcontent/themes/LRB/pdf/parecer_mudanca_da_jurisprudencia_do_stf.pdf. Acesso em: 27 nov. 2016.

ao Direito Tributário vão para as instâncias superiores de justiça. Ademais, cabe destacar que a legislação tributária nacional é complexa, o que estimula maior número de conflitos perante o Judiciário. Muitas questões tributárias discutem mais o direito do que os fatos. Há menos divergências fáticas em matéria tributária do que em outros ramos do direito e são raras as audiências de instrução e julgamento em matéria tributária, o que contribui para a multiplicação de conflitos tributários que se revelam semelhantes.²⁴⁸

Sobre o ICMS, imposto de competência estadual e distrital, representativo da maior fonte de receitas destes entes federativos, há previsão constitucional de que a renúncia de receitas desse imposto deve passar pelo crivo do CONFAZ. A LC 24/1975, que regula acerca da concessão de incentivos fiscais de ICMS, é norma geral de direito tributário, responsável pela regulação de limitações ao poder de tributar. Inclusive, o STF já decidiu como inconstitucionais os benefícios fiscais de ICMS que são dados à revelia da aprovação do CONFAZ. Nesse contexto, destaca-se o projeto de súmula vinculante (PSV) nº 69, que assevera a inconstitucionalidade dos incentivos fiscais concedidos à revelia da aprovação do CONFAZ.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal, em sede de ADI 3.421/PR, reconheceu a constitucionalidade de incentivo fiscal de ICMS concedido pelo Estado do Paraná em favor das igrejas de qualquer culto, no tocante ao ICMS incidente sobre o consumo de água, luz, telefone e gás.

Uma análise desatenta dos julgados conduziria à conclusão de que o STF decide de maneira contraditória em matéria de incentivos fiscais de ICMS, ora determinando sua constitucionalidade, ora reconhecendo sua inconstitucionalidade, no contexto da ausência de aprovação dos incentivos fiscais no CONFAZ.

Porém, há casos em que se revela desnecessária a passagem do incentivo fiscal pelo crivo da unanimidade dos membros do CONFAZ, tendo em vista que o incentivo não representará ameaça ao pacto federativo, uma vez que ele não incitará a guerra fiscal entre os Estados-membros da Federação. Por outro lado, haverá situações em que a aprovação de incentivos sem a devida chancela do CONFAZ ensejará guerra fiscal e representará afronta ao pacto federativo.

No contexto da ADI 3.421, promovida pelo Estado de São Paulo em face do Estado do Paraná, a discussão concentrou-se na constitucionalidade de incentivos fiscais de ICMS

²⁴⁸ ABRAHAM, Marcus. *Common Law* e os precedentes vinculantes na jurisprudência tributária. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 34.1, jan./jun. 2014, p. 145-167.

concedidos pelo último em favor de igrejas. O relator da ação direta de inconstitucionalidade, o Ministro Marco Aurélio, frisou que a regra prevista na Lei Complementar nº 24/1975 acerca da aprovação dos benefícios fiscais pelos membros do CONFAZ objetivam evitar o fenômeno da guerra fiscal. Contudo, o relator asseverou na situação em comento, qual seja, os benefícios fiscais sobre o ICMS incidente sobre água, luz, telefone e gás de igrejas e templos de qualquer culto não promovia competição entre as Unidades da Federação.²⁴⁹

Dessa forma, os incentivos fiscais de ICMS podem ou não representar conflitos federativos, de maneira que o Judiciário deverá identificar que se tratam de questões distintas. Logo, questões distintas demandarão decisões distintas. Assim, a doutrina dos precedentes se revela oportuna para a análise dos incentivos fiscais de ICMS que não promovem guerra fiscal.

De fato, cuida-se de incentivos que promovem valores constitucionais que não são aptos a ameaçar o pacto federativo, de modo que a exigência de aprovação do CONFAZ se torna descabida e dificulta, em última medida, a concretização de um valor constitucional que poderia ser alcançado mediante o uso do incentivo. Vale lembrar que a Constituição brasileira de 1988, diferentemente de Constituições anteriores, faz avaliações da realidade socioeconômica e ambiental e emite juízos de valor negativos, impondo deveres de ação transformadora.²⁵⁰ Justamente nesta perspectiva estão inseridos os incentivos fiscais de ICMS não voltados a conflitos interfederativos.

No caso em estudo, a teoria dos precedentes auxilia a compreensão das decisões aparentemente conflitantes do STF em matéria de incentivos fiscais do ICMS, por meio da técnica do *distinguishing*. Vale dizer, o Tribunal não superou o seu entendimento acerca da necessidade de aprovação pelo CONFAZ dos incentivos fiscais de ICMS. Contudo, existem distinções fáticas entre incentivos fiscais que promovem e os que não promovem a guerra fiscal. E se trata de distinções fáticas aptas o suficiente para afastar o entendimento consolidado do STF no sentido da exigência da unanimidade dos membros do CONFAZ para autorizar incentivos fiscais do ICMS.

Novamente, cuida-se de situações distintas: a existência de incentivos fiscais que promovam e outros que não promovam a guerra fiscal. Para os que promovem, prevalece o entendimento da necessidade da aprovação pelo CONFAZ como requisito de constitucionalidade, vale dizer, a jurisprudência do referido Tribunal permanece intacta. Mas

²⁴⁹ Cf. ADI 3.421/PR.

²⁵⁰ FOLLONI, André. A complexidade ideológica, jurídica e política do desenvolvimento sustentável e a necessidade de compreensão interdisciplinar do tema. **Revista Direitos Humanos Fundamentais**, Osasco, jan./jun. 2014, ano 14, n. 1, p. 63-91, p. 74.

para os que não promovem, por se tratarem de uma hipótese diversa, essa exigência não se sustenta, segundo o Supremo Tribunal Federal.

7 CONCLUSÃO

O estudo dos conceitos de incentivos fiscais, federalismo e guerra fiscal foi de grande importância para o enfrentamento do problema ao qual a pesquisa se dispôs a desenvolver. De fato, incentivos fiscais, federalismo e guerras fiscais estão intimamente relacionados, na medida em que os incentivos fiscais são instrumentos com vistas à atração de investimentos privados. Contudo, a concessão dos benefícios fiscais deve ser feita em consonância com o pacto federativo brasileiro, sob pena de se provocar um conflito entre membros da Federação, comumente conhecida por guerra fiscal.

Isso porque o federalismo é a forma de Estado que admite pluralidade de ordens jurídicas dentro do mesmo território, conforme competências previamente estabelecidas. É dizer, admite-se a existência de entes autônomos dentro do Estado Nacional, com competência para criar seu próprio ordenamento jurídico, segundo parâmetros fixados pela Constituição. Mas esta autonomia dos entes pertencentes a um Estado Federal depende da existência da autonomia financeira, a partir da distribuição de competência tributária ou da participação do produto arrecadado por outros entes federativos. O exercício da autonomia financeira não é ilimitado, deve ser exercido de maneira a preservar o pacto federativo.

Ocorre que o ICMS é imposto de competência estadual cujos efeitos são de escala nacional, de forma que incentivos pautados neste tributo devem ser concedidos por meio de convênio intergovernamental, precedido pela aprovação unânime dos membros do CONFAZ. Contudo, é comum a concessão destes benefícios sem o crivo do CONFAZ, o que ocasiona a guerra fiscal. A última refere-se à situação na qual os entes federativos competem pela vinda de investimentos a seus territórios, mediante a utilização de vários recursos, mormente a renúncia de receitas. Embora o objetivo desta prática seja o aumento da arrecadação de tributos, o que ocorre, em realidade, é a perda da arrecadação, uma vez que as empresas se deslocam no território nacional. Logo, a autonomia dos entes subnacionais, essencial no modelo federalista, é enfraquecida.

Na sequência, tratou-se dos antecedentes do ICMS, a saber, o IVC e o ICM. Cabe recordar que o Imposto sobre Venda e Consignações (IVC), de competência estadual, tinha a característica de ser multifásico e cumulativo. Além disso, o imposto ocasionou conflitos federativos, porquanto era cobrado em virtude da transferência de mercadorias do Estado produtor para o Estado consumidor, e do Estado do qual ela foi exportada. Em substituição ao IVC, criou-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), cuja maior novidade

referia-se à técnica da não-cumulatividade. Este imposto surgiu no contexto da Reforma Tributária (notadamente, Emenda 18/1965), a qual se caracterizou, entre outras mudanças, pela fixação de fatos geradores sobre bases econômicas. Contudo, o ICM não acabou com os problemas existentes na época do seu imposto antecessor, qual seja, o IVC, uma vez que ainda era possível tributar, via ICM, residentes de outros Estados-membros.

Nesse contexto, merece destaque a criação das leis complementares (como as que conhecemos hoje) no ordenamento brasileiro com a Constituição de 1967. Embora exigisse um quórum qualificado para a aprovação, não representou fortalecimento democrático, dado que no período o Legislativo era controlado pelo Executivo. Assim, as leis complementares, no período, poderiam garantir maior estabilidade às matérias consagradas pela ditadura militar. Inclusive, muitas matérias tributárias foram reguladas a partir de leis complementares, como a regulação e supressão de incentivos fiscais de ICMS, mediante a Lei Complementar nº 24/1975, a qual estipulou a obrigatoriedade da aprovação unânime dos incentivos pelos membros do CONFAZ. Em realidade, este fato permitiu que o Poder Executivo da União tivesse o controle da política tributária nacional.

Não obstante o contexto em que foi gestada a Lei Complementar nº 24/1975, esta foi recepcionada pela Constituição de 1988, a qual é inspirada pelos ares democráticos, pela valorização dos direitos fundamentais e orientada à concretização de objetivos fundamentais. Entretanto, esta recepção não está imune à críticas, quais sejam, (i) extensão (ou não) da legislação aos incentivos financeiros; (ii) sua violação (ou não) à legalidade tributária; (iii) sanções previstas na referida lei complementar; e, por fim, (iv) exigência de unanimidade dos membros do CONFAZ para a aprovação dos incentivos fiscais.

Em realidade, parcela da doutrina defende que a aludida legislação complementar não se aplica a incentivos financeiros em razão da autonomia do ente político e a ausência de previsão constitucional acerca da submissão dos incentivos financeiros à Lei Complementar nº 24/1975. Já quem defende a aplicação desta aos incentivos financeiros sustenta que não cabe interpretação literal do texto constitucional, visto que há incentivos financeiros que produzem mesmos efeitos produzidos pela isenção ou redução da base de cálculo do ICMS. Agora, a posição que se revela mais coerente é aquela de que a referida legislação se aplica aos incentivos financeiros que tenham por base o ICMS e reduzam ou limitem o respectivo ônus. Isso porque se reconhece que a Constituição de 1988 reduziu o espaço da autonomia estadual quanto ao ICMS. No entanto, não é possível restringir o âmbito dessa autonomia para casos não expressos na Constituição, sob pena de violação do princípio federativo.

Sobre a violação da Lei Complementar nº 24/1975 ao princípio da legalidade, existem duas posições. A primeira aduz que o procedimento de aprovação de convênios previsto na legislação complementar em comento não viola a legalidade, porque inexistente previsão constitucional que demande a elaboração de decreto, e que descabe a analogia com o procedimento de recepção dos tratados internacionais na ordem jurídica pátria. O segundo posicionamento reconhece a violação ao princípio da legalidade. Porém, parte dos expoentes defende a necessidade da recepção do convênio no Estado-membro através de decreto legislativo, porque a decisão sobre concessão de incentivos depende de lei, sendo que os convênios são firmados por representantes do Poder Executivo. Outra parte defende que a recepção do convênio deve ocorrer por meio de lei ordinária e esta é a posição mais acertada, haja vista que os convênios firmados pelo CONFAZ são de caráter autorizativo.

A respeito das sanções previstas no artigo 8º da Lei Complementar nº 24/1975, novamente duas correntes. A primeira, e mais correta, entende inconstitucional as sanções, em virtude do princípio da não-cumulatividade do ICMS, do respeito à competência tributária de cada ente tributante e da separação de poderes, pois a inconstitucionalidade deve ser analisada pelo Poder Judiciário. Já a posição que defende a constitucionalidade da previsão está fundamentada, basicamente, num caso específico, sem enfrentar satisfatoriamente os argumentos levantados pela primeira corrente.

Ademais, a regra da unanimidade dos membros do CONFAZ para fixar convênios é criticada sob dois fundamentos, a saber, pelo princípio federativo e pelo princípio democrático, sendo que estes fundamentos se encontram na ADPF nº 198. Embora haja partidários que defendam a unanimidade como atendimento ao princípio federativo, este se revela enfraquecido. A decisão em contrário de apenas um ente federativo pode inviabilizar uma decisão em que muitos estariam de acordo, prejudicando, assim, a cooperação entre Estados-membros. Já o desrespeito ao princípio democrático se revela na medida em que a unanimidade é um ideal e não uma exigência, sob pena dos anseios de uma maioria serem frustrados por alguns poucos. Nem mesmo a Constituição impôs quóruns de votação tão altos, sendo o mais elevado o de 3/5 para a aprovação de Emendas Constitucionais.

Por fim, o trabalho enfrentou a questão da Lei Complementar nº 24/1975 e incentivos fiscais de ICMS que não promovem guerra fiscal. Nessa linha, a ciência do Direito Tributário não se encontra em consonância com o novo momento constitucional vivido no nosso país, qual seja, o “neoconstitucionalismo”. A ciência Direito Tributário não deve restringir suas preocupações científicas a meras análises formais e de estrutura da norma tributária. Isso porque o Direito Tributário não se limita a fixar as competências tributárias e os direitos dos

contribuintes, ele deve buscar a consecução dos direitos e objetivos fundamentais. Assim, é indispensável o estudo dos incentivos fiscais e o fenômeno da extrafiscalidade, uma vez que estão diretamente relacionados ao comportamento dos contribuintes.

Em linhas gerais, a tributação extrafiscal objetiva estimular ou desestimular a prática de um comportamento, por parte do contribuinte, a partir de maior e menor tributação, respectivamente. Embora não se trate de fenômeno novo, seus estudos ainda são incipientes. Várias são as críticas atribuídas à extrafiscalidade, sendo uma delas seu afastamento da capacidade contributiva como critério para distribuição do ônus tributário entre os contribuintes. A extrafiscalidade deve ser aplicada para a promoção de direitos fundamentais, de modo que se afasta, num primeiro momento, dos parâmetros da igualdade. Mesmo com a discordância de parte da doutrina, a extrafiscalidade pode ser aplicada ao ICMS com vistas à promoção de direitos fundamentais, conforme os exemplos mencionados.

Ainda, destacou-se a importância que os precedentes assumiram no ordenamento jurídico nacional, uma vez que ao juiz não cabe somente analisar o caso conforme a lei, mas também realizar controle de constitucionalidade sobre atos normativos e legislativos. A importância dos precedentes esteve presente na experiência jurídica da *Common Law*. A doutrina que estuda o uso dos precedentes é a *stare decisis*. O respeito aos precedentes não significa imutabilidade do Direito, uma vez que existem as técnicas do *distinguishing* e *overruling*. O primeiro consiste na distinção de casos que consiste em demonstrar as diferenças fáticas entre dois casos, ou a demonstração de que a *ratio* do precedente não se ajusta à do caso em análise. Já o *overruling* possibilita a superação de um precedente. Tanto no *distinguishing* quanto no *overruling* o ônus argumentativo aumenta.

O Direito Tributário, em razão de suas características, encontra-se alinhado com a ideia de precedentes. Em relação ao objeto de estudo, o Supremo Tribunal Federal já proferiu várias decisões no sentido de que a concessão de incentivos fiscais de ICMS deve ser precedida pela aprovação unânime do CONFAZ. Tanto é assim que existe a Proposta de Súmula Vinculante nº 69, a qual fixa este entendimento. Porém, o STF também já decidiu pela desnecessidade da aprovação do CONFAZ em incentivos fiscais de ICMS que isentavam igrejas de qualquer culto do ICMS incidente sobre água, luz, telefone e gás (ADI 3.421/PR).

O relator desta ação direta de inconstitucionalidade, o Ministro Marco Aurélio, frisou que a regra prevista na Lei Complementar nº 24/1975 acerca da aprovação dos benefícios fiscais pelos membros do CONFAZ objetivam evitar o fenômeno da guerra fiscal. Contudo, o relator asseverou na situação em comento, qual seja, os benefícios fiscais sobre o ICMS

incidente sobre água, luz, telefone e gás de igrejas e templos de qualquer culto não promovia competição entre as Unidades da Federação.

A partir disso, é possível diferenciar duas espécies de incentivos de ICMS, os que promovem e os que não promovem a guerra fiscal. A teoria dos precedentes auxilia a compreensão das decisões aparentemente conflitantes do STF em matéria de incentivos fiscais do ICMS, por meio da técnica do *distinguishing*. Vale dizer, o Tribunal não superou o seu entendimento acerca da necessidade de aprovação pelo CONFAZ dos incentivos fiscais de ICMS. Contudo, existem distinções fácticas entre incentivos fiscais que promovem e os que não promovem a guerra fiscal. E se tratam de distinções fácticas aptas o suficiente para afastar o entendimento consolidado do STF no sentido da exigência da unanimidade dos membros do CONFAZ para autorizar incentivos fiscais do ICMS.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Common Law* e os precedentes vinculantes na jurisprudência tributária. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 34.1, jan./jun. 2014, p. 145-167.

ADAMY, Pedro. Instrumentalização do direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012.

ALVES, Fernanda Maia Salomão. Limites constitucionais à concessão e revogação de incentivos fiscais relacionados ao ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007, p. 163-168.

ARZUA, Heron. Incentivos Fiscais (ICMS) no Brasil e no Paraná – a Questão do Direito Adquirido das Empresas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 73, p. 136-143.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. A doutrina e o direito tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Precedentes judiciais e segurança jurídica: fundamentos e possibilidades para a jurisdição constitucional brasileira**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, n. 240, p. 1-42, abr./jun. 2005.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. **Mudança na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais**. Disponível em: http://www.luisrobertobarroso.com.br/wpcontent/themes/LRB/pdf/parecer_mudanca_da_jurisprudencia_do_stf.pdf. Acesso em: 27 nov. 2016.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2005.

BERNARDES, Flávio Couto. Conflito de Competência no ICMS: os Convênios, o Princípio da Legalidade e a Reforma Tributária. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (Coord.). **Tributação Sobre o Consumo**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 133-149.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional – Série Doutrina Tributária Vol. IX**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo**. 13. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2015.

BONAT, Alan Luiz; FOLLONI, André. Incentivos fiscais e suas condições de validade: igualdade e proporcionalidade. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação DIREITO/UFRGS**. Porto Alegre, v. X, n. 2, p. 341-363, 2015.

BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BORGES, José Souto Maior. Incentivos fiscais e financeiros. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 8, p. 86-105.

BORGES, José Souto Maior. Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 6, p. 69-73.

BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. **Federalismo e ICMS**: Estados-membros em “guerra fiscal” - Série Doutrina Tributária Vol. XIV. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil. **Caderno de Finanças Públicas**, Brasília, n. 7, p. 5-29, dez. 2006.

CAMARGO, Guilherme Bueno. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal**: Barueri, SP: Manole, 2004, p. 191-222.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal**: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 25-97.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Convênios, ICMS e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 347-354.

COSTA, Alcides Jorge. Imposto de vendas e consignações: análise dos sistemas de arrecadação. **Revista de Administração e Empresas**, v. 3, n. 6, p. 53-72, jan./mar. 1963.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenhas Tributárias, 1979.

CRUZ, Diniz Ferreira da. **Lei complementar em matéria tributária**. São Paulo: José Bushatsky, 1978.

DIDIER JR., Fredie Souza. Sistema brasileiro de precedentes judiciais obrigatórios e os deveres institucionais dos tribunais: uniformidade, integridade e coerência da jurisprudência. **Revista da Faculdade Mineira de Direito**, v. 18, n. 36, 2015.

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 (coords.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 37-66.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FANUCCHI, Fabio. Inconstitucionalidades da Lei Complementar nº 24, de 1975. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 120, p. 507-511, abr./jun. 1975.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio. **Direito tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 275-285.

FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? *In*: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012.

FOLLONI, André. A complexidade ideológica, jurídica e política do desenvolvimento sustentável e a necessidade de compreensão interdisciplinar do tema. **Revista Direitos Humanos Fundamentais**, Osasco, jan./jun. 2014, ano 14, n. 1, p. 63-91.

FOLLONI, André. Autoritarismo no regime jurídico das leis complementares e o problema no direito tributário. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, n. 109, p. 225-257, jul./dez. 2014.

FOLLONI, André. O papel do direito tributário no desenvolvimento nacional. *In*: **Anais do XXIII Encontro Nacional do CONPEDI**. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=20dd77ae36c56353>>. Acesso em: 10 set. 2014.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**. São Paulo, v. 10 n.1, p. 201-220, jan./jun. 2014.

FOLLONI, André. Reflexões sobre *complexity science* no direito tributário. In: MACEI, Demetrius Nichele et. al. (coord.). **Direito tributário e filosofia**. Curitiba: Instituto Memória, 2014.

FOLLONI, André. República, democracia, legalidade e isenção de ICMS sem lei estadual. **Revista de Direito Empresarial**, Curitiba, n. 5, p. 241-273, jan./jun. 2006.

GIL, Oto. O **impôsto de vendas e consignações e as operações a termo**. Disponível em: bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/11820/10753. Acesso em: 13 de junho de 2016.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos Fiscais uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**, v. 4, n. 1, p. 79-102, Jan-Jun, 2013.

GRANDE, Phelippe Cesar Cabral; VIEIRA, José Guilherme Silva. A guerra fiscal revisitada: impactos sobre a decisão alocativa de recursos das empresas. **Revista das Faculdades Santa Cruz**, v. 7, n. 2, p. 87-105, jul./dez. 2009.

GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 15. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**. 2011. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>. Acesso em: 01jul.2015.

GRECO, Marco Aurélio; ZONARI, Anna Paola. ICMS – Benefícios Fiscais – Isenções, Convênios, Imunidades – Produtos semi-elaborados. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. Vol 2. Belém: CEJUP, 1993, p. 201-214.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das Exonerações Tributárias, Incentivos e Benefícios Fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012.

JARACH, Dino. **O fato imponível: teoria geral do direito tributário substantivo**. Tradução de Dejalma Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

KALIL, Gilberto Alexandre de Abreu; BLANCHET, Luiz Alberto. A tributação extrafiscal e o controle de proporcionalidade. **Direito tributário e financeiro II**. MENDONÇA, Maria

Lírida Calou De Araújo e.; MURTA, Antônio Carlos Diniz.; GASSEN, Valcir (coord.). Florianópolis: CONPEDI, 2015.

KAUFMANN, Roberta Fragoso Menezes. Considerações sobre a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 198 e sobre a constitucionalidade do exercício da função extrafiscal de benefícios de ICMS por legislações estaduais sem prévio Convênio Autorizativo do CONFAZ. Ausência de Guerra Fiscal. *In: Congresso Nacional dos Procuradores de Estado*, 39, 2013, Ipojuca-PE. **Anais do XXXIX Congresso Nacional dos Procuradores de Estado**, 2013, p. 1-28.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KREBS, Hélio Ricardo. **Sistema de precedentes e direitos fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

KRONBAUER, Eduardo Luís. Limitações na interpretação das normas tributárias com base no formalismo normativo. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba, v. 6, n. 1, p. 159-194, jan./jun. 2015.

LEMINSKI, Paulo. **Distraídos venceremos**. 2. ed. São Paulo: Editora Brasiliense, 1987.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade** – Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LOURENÇO, Haroldo. **Precedente judicial como fonte do direito**: algumas considerações sob a ótica do novo CPC. Disponível em: [file:///C:/Users/Admin/Downloads/precedente_judicial_como_fonte_do_direito_algunas_consideracoes_sob_a_otica_do_novo_cpc%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/Admin/Downloads/precedente_judicial_como_fonte_do_direito_algunas_consideracoes_sob_a_otica_do_novo_cpc%20(2).pdf). Acesso em: 27 nov. 2016.

LUKIC, Melina Rocha. Instrumentos tributários para a sustentabilidade: uma análise comparativa da destinação do ICMS pelos estados segundo critérios ambientais. *In: CARLI, Ana Alice De; COSTA, Leonardo de Andrade; RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Orgs.). Tributação e sustentabilidade ambiental*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2015, p.177-197.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros: 2014.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária**: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 1-23.

MARTINS, Ives Gandra. Estímulos fiscais do ICMS e a unanimidade exigida no CONFAZ. **Revista CEJ**, Brasília, Ano XVII, n. 59, p. 22-29, jan./abr. 2013.

MARTYNYCHEN, Marina Michel de Macedo. O desafio do federalismo fiscal brasileiro: a busca pelo desenvolvimento regional em um contexto de redução da autonomia dos entes subnacionais. *In*: CLÉVE, Clémerson Merlin (Coord.). **Direito constitucional brasileiro: volume III: constituições econômicas e social**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 60-83.

MOREIRA, Vital. **A ordem jurídica do capitalismo**. 3. ed. Coimbra: Centelha, 1978.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. Conflito de Competência na Exoneração Tributária: “guerra fiscal e danos colaterais”. *In*: SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (Coord.). **Tributação Sobre o Consumo**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 87-113.

NASCIMENTO, Carlos Renato Vieira do. Políticas públicas e incentivos fiscais. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 1, n.1, p. 1-18, 2013.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A evolução da estrutura tributária e do fisco: 1889-2009**. Brasília, IPEA, Texto para Discussão n. 1469, 2010.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via ICMS: controle de incentivos fiscais e os casos “FUNDAP” e “Comunicado CAT nº 36/2004”. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI,

André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 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 (coords.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 15-35.

PRADO, Sérgio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. **Economia e Sociedade**, Campinas, v.13, p. 1-40, dez. 1999.

RAMOS, Maria Raquel Firmino. Convênios do CONFAZ: critérios de validade para a aprovação e ratificação pelos Estados e o princípio da legalidade. In: CIARLINI, Álvaro Luís de A. S., VICTOR, Sérgio Antônio Ferreira, CORREIA NETO, Celso de Barros (Orgs). **Pacto Federativo**. Brasília: IDP, 2014, p. 6-30.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Tributação ambiental e resíduos sólidos: a Zona Franca de Manaus e os incentivos fiscais estaduais para as atividades de reciclagem. In: CAVALCANTE, Denise Lucena (coord.). **Tributação ambiental**: reflexos na política nacional de resíduos sólidos. Curitiba: CRV, 2014.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da livre Concorrência. In GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012, p. 209-327.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de direito constitucional tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A extrafiscalidade ambiental no ICMS**. In: CARLI, Ana Alice De; COSTA, Leonardo de Andrade; RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Orgs.). Tributação e sustentabilidade ambiental. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2015, p. 45-62.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Incentivos fiscais – desenvolvimento econômico e a jurisprudência do STF para o ICMS – “guerra fiscal” entre os Estados. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 299-325.

SCAFF, Fernando Facury. Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil. **Boletim de Ciências Econômicas**, Coimbra, n. XLVII, p. 121-148, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SERRA, José; LACERDA, José Roberto Rodrigues. Federalismo fiscal à brasileira: algumas reflexões. **Revista BNDES**. Rio de Janeiro, n. 12, v. 6, p. 1-29, 1999.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

SILVA, José Afonso da. **O constitucionalismo brasileiro**: evolução institucional. São Paulo: Malheiros, 2011.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência** – Série Doutrina Tributária Vol. IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A jurisprudência do STF sobre guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 125-136.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007, p. 327-345.

TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (org.). **Lei de Responsabilidade Fiscal** – 10 anos de vigência – Questões atuais. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 11-28.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro**: teoria da constituição financeira. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

TÔRRES, Heleno Taveira. Isenções no ICMS – Limites Formais e Materiais. Aplicação da LC 24/75. Constitucionalidade dos Chamados “Convênios Autorizativos”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 72, p. 88-94, 2001.

TSEBELIS, George. **Atores com poder de veto**: como funcionam as instituições políticas. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

VARSAÑO, Ricardo. O sistema tributário de 1967: adequado ao Brasil de 80? **Pesquisa e Planejamento Econômico**. Rio de Janeiro, n. 11, v. 1, p. 203-228, abr. 1981.

VARSAÑO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. **Pesquisa e Planejamento Econômico**. Rio de Janeiro, v. 27, n. 1, p. 1-40, abr. 1997.

VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: Distorções e Medidas de Reforma** – Série Doutrina Tributária v. XIII. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

VIOL, Andréa Lemgruber. **O processo de Reforma Tributária no Brasil: mitos e verdades**. Brasília: Editora da UnB, 2000. 82 p. Monografia premiada em 2º lugar no V Prêmio Tesouro Nacional. Tópicos Especiais de Finanças Públicas. Brasília - DF, 2000.