

UNIVERSIDADE DE MARÍLIA

JOSÉ EDUARDO MORENO MAESTRELLI

**A GUERRA FISCAL NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL
E AS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA DO ICMS**

MARÍLIA
2016

JOSÉ EDUARDO MORENO MAESTRELLI

**A GUERRA FISCAL NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL
E AS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA DO ICMS**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob a orientação da Prof^a. Dr^a. Maria de Fátima Ribeiro

MARÍLIA
2016

Maestrelli, José Eduardo Moreno

A guerra fiscal no Supremo Tribunal Federal e as propostas de reforma tributária do ICMS / José Eduardo Moreno Maestrelli.
- Marília: UNIMAR, 2.016.

166 f.

Dissertação (Mestrado em Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social) – Universidade de Marília, Marília, 2.016.

Orientação: Prof^a. Dra. Maria de Fátima Ribeiro

1. Direito 2. Extrafiscalidade 3. ICMS 4. Súmula Vinculante
I. Maestrelli, José Eduardo Moreno

CDD – 341.39

JOSÉ EDUARDO MORENO MAESTRELLI

**A GUERRA FISCAL NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL
E AS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA DO ICMS**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob a orientação da Prof^a. Dr^a. Maria de Fátima Ribeiro

Aprovada pela Banca Examinadora em 19/08/2.016.

Prof^a Dr^a. Maria de Fátima Ribeiro
Orientadora

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita

Prof. Dr. Tiago Cappi Janini

AGRADEÇO

Agradeço aos meus pais, José e Nilce pelo incentivo e amor, e às minhas irmãs Alessandra e Viviane pelo companheirismo de nossas existências.

A GUERRA FISCAL NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E AS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA DO ICMS

Resumo: O ICMS é um imposto muito utilizado pelos entes da Federação para a implantação de políticas públicas em seus domínios por meio de incentivos (extrafiscalidade). Tal imposto desencadeou a chamada guerra fiscal ou concorrência tributária. Trata-se de um jogo de ações e reações travado entre governos estaduais (e adicionalmente entre governos municipais) com o intuito de atrair investimentos privados ou de retê-los em seus territórios. E a questão está no Supremo Tribunal Federal, por meio da Proposta de Súmula Vinculante 69/2012. Através da análise de inúmeros julgados da Corte, o presente trabalho busca demonstrar a necessidade ou não de intervenção do Judiciário na Guerra Fiscal, constatando-se que as seguidas declarações de inconstitucionalidade dos Convênios firmados sem a aprovação do Confaz, assentou a posição do Supremo, restando decidir sobre a modulação dos efeitos da PSV/69 sob a ótica da segurança jurídica. Outro questionamento suscitado, sobre a modulação dos efeitos da Súmula, é amplamente defendido pelos autores apontados, evitando-se a cobrança retroativa do ICMS e amparando os contribuintes que realizaram seus empreendimentos sob o manto da legalidade. Também foram colacionadas as principais propostas legislativas tramitando no Congresso Nacional que abordam o ICMS, no intuito de se descortinar as respostas conferidas pelo Poder Legislativo diante da concorrência tributária. Em que pese o consenso entre os doutrinadores quanto à necessidade urgente da reforma, e a existência de proposições legislativas que reduziram os danos da Guerra Fiscal e alterariam a sistemática de cobrança e renúncias, averiguou-se a ausência de progresso para a reestruturação do imposto.

Palavras-chave: Extrafiscalidade. ICMS. Súmula Vinculante.

WAR TAX IN SUPREME COURT AND FEDERAL ICMS TAX REFORM PROPOSALS

Summary: The VAT is a tax widely used by Federation entities for the implementation of public policies in their areas through incentives (extrafiscality). Such a tax triggered the so-called war tax or tax competition. This is a set of actions and reactions caught between state governments (and additionally between municipal governments) in order to attract private investment or to retain them in their territories. And the question is in the Supreme Court, through the proposal of Binding Precedent 69/2012. Through the analysis of several trial of the Court, this paper stresses the necessity or not of judicial intervention in the fiscal war, noting that the statements followed unconstitutionality of Covenants signed without the approval of Confaz, became the position of the Supreme, leaving decide on the modulation of the effects of PSV / 69 from the viewpoint of legal certainty. Another inquiry that emerged on the modulation of the effects of Precedent, is widely supported by the named authors, avoiding chargeback ICMS and supporting taxpayers who held their enterprises under the cloak of legality. They were also collated major legislative proposals before Congress that address the ICMS in order to uncover the answers conferred by the legislature on the tax competition. Despite the consensus among scholars as to the urgent need for reform, and the existence of legislative proposals that reduced the damage of the Fiscal War and alter the system of collection and waivers, examined whether the lack of progress for the restructuring of the tax.

Keywords: extrafiscality. ICMS. Binding Precedent.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 DA ORDEM ECONÔMICA E O PACTO FEDERATIVO	13
1.1 OBJETIVOS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.....	13
1.2 DA CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA E FINANCEIRA.....	19
1.3 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	25
1.3.1 Dos princípios tributários.....	30
1.3.2 Competência tributária Constitucional.....	37
1.4 O ESTADO FEDERAL.....	41
1.5 DO PACTO FEDERATIVO.....	45
1.6 REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA E PACTO FEDERATIVO.....	48
2 POLÍTICA TRIBUTÁRIA EXTRAFISCAL	54
2.1 A FISCALIDADE E A EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS.....	54
2.2 DA INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA E OS PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA.....	63
2.3 DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR E AS NORMAS INDUTORAS.....	78
2.4 DO CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE.....	88
2.5 DOS INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL	93
2.5.1 Do ICMS extrafiscal e o desenvolvimento regional.....	101
3 A GUERRA FISCAL NO STF E AS PROPOSIÇÕES LEGISLATIVAS	106
3.1 A LEI COMPLEMENTAR 24/1975E O CONSELHO DE POLÍTICA FAZENDÁRIA.....	106
3.2 DA TERMINOLOGIA DA GUERRA FISCAL.....	109
3.3 UNANIMIDADE DE APROVAÇÃO NO CONFAZ	112
3.4 RATIFICAÇÃO DOS CONVÊNIOS PELOS ESTADOS-MEMBROS.....	115
3.5 PROLEGÔMENOS DO ATIVISMO JUDICIAL	119

3.6 DAS DECLARAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE NO STFE A BOA FÉ DO CONTRIBUINTE.....	121
3.6.1 Proposta de Súmula Vinculante 69.....	126
3.6.2 A ADPF nº 198.....	128
3.6.3 Modulação dos efeitos da Súmula vinculante 69.....	129
3.6.4 Modulação dos efeitos da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 4481/PR.....	133
3.7 A EMENDA CONSTITUCIONAL 87 E A RESOLUÇÃO N. 13 DO SENADO FEDERAL.....	135
3.8 PROJETO LEI COMPLEMENTAR 170/2012.....	138
3.9 PROJETO DE LEI 130/2.014	139
3.10 PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR 124/2.013.....	141
3.11 CONVÊNIO 70/2014 DO CONFAZ.....	142
3.12 DA EMENDA CONSTITUCIONAL 233/2008 E A REFORMA TRIBUTÁRIA DO ICMS.....	147
CONCLUSÃO.....	153
REFERÊNCIAS.....	155

INTRODUÇÃO

O problema proposto no presente trabalho é analisar os efeitos das decisões de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal referente à Guerra Fiscal e quais as tendências do Congresso Nacional visando minimizar a concorrência tributária do ICMS, ante a insegurança jurídica que paria sobre o tema no país. Dentro deste universo, perquire-se inicialmente entre os objetivos da República Federativa do Brasil, especialmente a redução das desigualdades regionais e sociais, quais são os instrumentos constitucionais para a efetivação do maior desafio nacional, promover o desenvolvimento econômico equânime para as diversas e peculiares regiões do país.

O Capítulo I inicia-se com a digressão acerca dos princípios fundamentais e dos objetivos da República Federativa do Brasil, desenvolvendo-se a temática principal das citadas desigualdades. Em abordagem eminentemente constitucional, o capítulo segue com a apresentação da unidade da Constituição Federal e com o enredamento da Constituição Econômica e Financeira, Sistema Tributário Nacional e o Pacto Federativo brasileiro, culminando com o sistema de repartição de receitas entre os estados-membros e Distrito Federal. Busca-se responder se o sistema federativo tributário cooperativo brasileiro consegue imprimir condições de desenvolvimento ao país de dimensões continentais.

O Capítulo II almeja investigar os elementos extrafiscais. Será que os incentivos fiscais, principalmente através de renúncias de receitas do ICMS, imposto tido como maior fonte de receitas dos Estados, constitui elemento diferenciador para a promoção da igualdade regional? Apresentado o ICMS fiscal, remete-se então, a intervenção do Estado na Economia com as normas indutoras, abrangendo-se limites, controle e princípios. O Capítulo se encerra com o enfoque direto ao ICMS extrafiscal, faceta menos conhecida do tributo, mas de notória importância e utilizado desordenadamente pelos entes da Federação em busca de investimentos em seus territórios.

Isto porque, os Governos Estaduais utilizam Convênios firmados com o fito de conceder isenções e benefícios fiscais envolvendo o ICMS para empresas que vierem a se instalar em seus territórios. O panorama provocou a chamada “Guerra Fiscal” e encontra-se longe de ser apaziguada. A elaboração dos Convênios sem a aprovação do Confaz chegou ao Supremo Tribunal Federal, e sua posição é conhecida há mais de 20

anos através de sucessivas declarações de inconstitucionalidade das legislações. No entanto, o leque de medidas já disponíveis para obter a anulação dos incentivos e benefícios concedidos à margem do Confaz (Ação Civil Pública, Ação Cível Originária) e responsabilizar os agentes envolvidos (Ação Civil Pública, Ação Popular, Ação de Improbidade Administrativa) também não conseguiu, até o presente momento, coibir a prática cognominada “guerra fiscal”.

O fato concreto é que, legítimos ou não, os incentivos e benefícios produziram efeitos jurídicos que não podem ser desfeitos pela declaração de inconstitucionalidade, como se jamais tivessem existido (efeito *ex tunc*), ante as repercussões econômicas para os contribuintes, que baseados na boa fé empreenderam recursos nos territórios albergados pelos incentivos e que teriam que recolher impostos cumulativos provocando replanejamento financeiro completo e até mesmo o fechamento dos seus negócios. Afetada ainda encontrar-se-ia a população local, pois a fuga dos empreendimentos gerará desempregos e desestímulo ao consumo local, por fim, refletir-se-ia em mais perda na arrecadação para os endividados entes federativos.

Por outro lado, os incentivos de ICMS quando bem estruturados podem gerar efeitos multiplicadores sobre o PIB, o emprego e a arrecadação, os quais se difundem para as diversas regiões devido à interconexão de suas economias, beneficiando todo o país. Em vista disso, a sua supressão abrupta poderia agravar as desigualdades regionais e sociais, contrariando os objetivos fundamentais da República que inspiram a ordem econômica (CF, artigo 3º, incisos II e III, e artigo 170, inciso VII).

No Capítulo III de encerramento, discute-se o problema principal da presente pesquisa, as distorções acerca da utilização desmensurada das concessões dos benefícios fiscais do ICMS ao arrepio do texto constitucional. A Guerra Fiscal é abordada em sua origem, e aprofundada na análise jurídica-formal.

Sendo assim, indaga-se se os resultados com a Súmula Vinculante nº 69 proposta pelo Supremo Tribunal Federal anulando as legislações de incentivos sem a aprovação unânime do Confaz seriam satisfatórios, e se existe a necessidade de modular os seus efeitos e partir de quando. A intervenção do Judiciário nos demais Poderes não é bem quista pela comunidade jurídica, no entanto, mostra-se conscienciosa a aplicação dos efeitos da Súmula de forma a não provocar a cobrança retroativa dos tributos sobre os contribuintes que aplacaram investimentos baseados em legislação vigente. Por outro lado, a reforma tributária é imperiosa objetivando equalizar o complexo sistema de

tributação do ICMS e arrefecer a concorrência tributária deflagrada pela concessão desmedida de incentivos.

A pertinência do tema é corroborada pela necessidade de se encontrar soluções que coloque fim à concessão desenfreada de benefícios fiscais, mas não prejudique as empresas que foram induzidas a usufruir das desonerações fiscais e, em contrapartida, elevaram o PIB, a arrecadação tributária e o nível de emprego dos estados e municípios onde se instalaram.

A Corte Suprema, ao mesmo tempo propõe a Súmula Vinculante nº 69 como forma de pressionar o Congresso Nacional a adotar as medidas pertinentes a serem confeccionadas dentro do consenso possível e democrático, e convoca amplamente todos os setores envolvidos para debater a questão. Não haveria extrapolação na separação dos Poderes? Compete ao STF colocar fim à Guerra Fiscal? Quais as consequências da modulação ou não dos efeitos da Proposta da Súmula Vinculante nº69? E o Congresso Nacional, poderia finalmente legislar sobre o assunto e quais são as principais propostas?

O presente trabalho se encerra com o levantamento destas intenções legislativas mais proeminentes sobre a Guerra Fiscal que se arrastam no Congresso Nacional, onde de fato, várias iniciativas eclodem, mas fazendo parte da ampla e antiga reforma tributária desejada pela sociedade, normalmente é “deixada de lado” ante o evidente desgaste político que o tema enseja.

O método da pesquisa é o dedutivo com o levantamento bibliográfico em obras nacionais e estrangeiras, além de consulta de legislação nacional e do direito comparado. Realizou-se ainda, pesquisa junto ao banco de dados dos Tribunais Superiores do país com apontamento da jurisprudência sobre o tema, com especial atenção ao repertório do Supremo Tribunal Federal em suas últimas decisões.

1 DA ORDEM ECONÔMICA E O PACTO FEDERATIVO

1.1 OBJETIVOS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

A Constituição Federal de 1988 no Título I denominado Dos Princípios Fundamentais elenca no artigo 1º a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político como princípios fundamentais do Estado. São valores que deverão ser respeitados a todo custo e por todos os participantes da nação. E ao longo do texto constitucional, percebe-se claramente a intenção do legislador constituinte, em inúmeras outras normas principiológicas assegurar as liberdades recém conquistadas com a redemocratização.

A análise dos princípios fundamentais deve ser alinhada com o 3º que trouxe os objetivos a serem perseguidos pela República Federativa do Brasil¹. Tratam-se de verdadeiros programas constitucionais a serem adotados pelo Estado nacional sempre motivado e respeitando-se os marcos da nova Constituição.

Os objetivos fundamentais da República são nas palavras de Phillip Gil Franca² “(...) metas a serem promovidas por todo o sistema estatal com força coativa imediata, possuindo eficácia vinculante de seu conteúdo, como norte a ser concretizado em toda e qualquer ação dos integrantes do Estado brasileiro.”

¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 15 jan. 2016. “Art. 3º: Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.” BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 15 jan. 2016.

² FRANÇA, Phillip Gil. *Objetivos Fundamentais da República, escolhas públicas e políticas públicas: caminhos de concretização dos benefícios sociais constitucionais*. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=534488729ab74ff0>>. Acesso em: 20 fev. 2016.

O vetor dos agentes no caso brasileiro pautou-se pela busca da diminuição das desigualdades de todas as ordens e gêneros. Não se pode esquecer ainda do tratamento constitucional acerca da necessária ausência de discriminação entre homens e mulheres, raça, cor e credo, entre outros. Neste tópico, a Constituição também elevou a condição de objetivo a ser alcançado.

Quer dizer, a Magna Carta apresenta um rol de direitos e garantias individuais bem extensos e igualmente projetou a sociedade brasileira de forma geral mais livre, justa e igualitária almejando que todos os cidadãos tenham acesso aos bens e oportunidades. Isto porque, não há que se falar em direitos humanos sem assegurar oportunidades iguais a todos os nacionais. Portanto, percebe-se que os dois citados artigos deverão caminhar de forma uníssona, sendo os princípios, os meios, e os objetivos, os fins.

E o Estado realiza os chamados objetivos fundamentais preconizados em todo o Artigo 3º quando consegue implantar concretamente os direitos calcados no texto constitucional, seja não permitindo o retrocesso social das conquistas amealhadas, seja não estagnando o desenvolvimento nacional com a melhora geral para seus partícipes. Como dito, percebe-se que a Constituição Federal vinculou os meios aos fins na busca da justiça social em trajetória sem retorno e fim.

Para Regina Maria Macedo Nery Ferrari:³

este é o desenvolvimento desejado pelo povo brasileiro e que deverá ser perseguido sem esmorecimento, para que haja liberdade com solidariedade, onde não se permita que a desigualdade social e regional possa levar à pobreza, à marginalização e à discriminação e para que o respeito à dignidade humana seja, efetivamente, o vetor da nossa realidade.

É também o pensamento de Flávia Martins André da Silva⁴:

O Estado Social de Direito deve garantir as liberdades positivas aos indivíduos. Esses direitos são referentes à educação, saúde, trabalho, previdência social, lazer, segurança, proteção à maternidade e à

³ FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. *Direito constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 210.

⁴ SILVA, Flávia Martins André da. *Direitos Fundamentais*. Disponível em: <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2627/Direitos-Fundamentais?src=busca_referer>. Acesso em: 30 mar. 2016.

infância e assistência aos desamparados. Sua finalidade é a melhoria das condições de vida dos menos favorecidos, concretizando assim, a igualdade social.

José Afonso da Silva⁵ avalizando o conceito diz que se trata de:

(...) prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais. São, portanto, direitos que se ligam ao direito de igualdade.

Estes princípios basilares do constitucionalismo de 88 e suas metas refletem a extrema preocupação ao mesmo tempo em se respeitar a individualidade e determinar novas conquistas sociais para a coletividade. Numa leitura prematura do texto pode-se até concluir que houve excesso em tantos princípios, liberdades e garantias.

No entanto, não se pode olvidar que naquele momento histórico da própria formação da Assembleia Constituinte, a nação clamava em ter seus direitos respeitados. O período anterior foi marcado por profundos desrespeitos aos direitos humanos e a condução do país ficou a cargo dos militares que não precisavam prestar contas de suas políticas.

De qualquer forma, de fato com a retomada do estado democrático, houve cristalina preocupação do legislador constituinte em trazer para a lei maior os direitos fundamentais, ignorado pelo regime ditatorial anterior. É o que a doutrina classifica de garantismo. Alvaro Stipp⁶ diz que:

O garantismo é um sistema sócio-cultural que estabelece instrumentos jurídicos para a defesa dos direitos e conseqüente defesa do acesso aos bens essenciais à vida dos indivíduos ou de coletividades, que conflitem com interesses de outros indivíduos, outras coletividades e/ou, sobre tudo, com interesses do Estado. Esses instrumentos jurídicos são as garantias, as armas jurídicas que visam proteger os cidadãos que abrem mão de parcela de sua autonomia em benefício da

⁵ SILVA, José Afonso da. *Direito Constitucional Positivo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.p. 289.

⁶ STIPP, Álvaro. *Garantismo*. Disponível em: <<http://www.esmpu.gov.br/dicionario/tiki-index.php?page=Garantismo>>. Acesso em: 30 mai. 2016.

coletividade, entregando ao Estado o poder para que ele lhes propicie segurança, saúde, trabalho, etc..⁷

Interessante notar, que a letra da lei máxima formalizou o denominado estado social com efetiva e obrigatória participação do Estado em conduzir as melhorias necessárias ao povo brasileiro como legítimo mandatário daquele.

Quando se pensa em desenvolvimento nacional deve-se estar atento para que a população efetivamente participe das conquistas com melhoria real das suas condições. José Afonso da Silva⁸ elucida que o vocábulo não pode ser compreendido apenas como incremento econômico. É um processo plúrimo tendo como objetivo o aumento do bem-estar de todos os indivíduos e a distribuição justa dos resultados auferidos, não podendo ser medido tão somente através de indicadores financeiros e econômicos.

Na esteira dos meios do desenvolvimento e consecução dos objetivos da República, inexorável não ponderar que a adoção das políticas públicas deve ser a tônica, porém não se pode confundir a matriz objetiva constitucional com a adoção de planos governamentais adotados pelos agentes políticos. É certo que cada Governo detém suas prioridades e seu planejamento, e no regime democrático através de eleições, os governos mudam, portanto as políticas também.

Assim, independentemente de quais são as estratégias adotadas pelos governantes, absolutamente sempre a finalidade deverá estar pautada na Constituição Federal, especificamente no Artigo 3º, respeitando ao longo da marcha os princípios fundamentais. Caso contrário, qualquer medida adotada deverá ser declarada inconstitucional.

Dentre os objetivos da República Federativa destaca-se no presente trabalho o inciso terceiro, ou seja, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. A razão da necessária colocação na Constituição está

⁷ Ao passo que o garantismo traz instrumentos jurídicos para acessar os bens indispensáveis a vida dos indivíduos, deve-se explicitar que o Estado Social, fruto da Constituição de Weimar da Alemanha, Declaração dos Direitos do Povo Trabalhador e Explorado da Rússia e a Constituição Mexicana, todas do início do Século xx, nasce como uma resposta, retaliação burguesa, e termina na crise do petróleo nas décadas de 70 e 80, onde este Estado agia de forma mais reguladora e intervencionista na economia. Deve-se distinguir que a intenção constitucional de 1.988 traz dentro dos preceitos econômicos a liberdade esculpida, por exemplo, na livre concorrência, porém está enraizada de caracteres garantistas, afinal, mostra-se como dever do Estado propiciar as realizações sociais que tanto almejam os cidadãos.

⁸ SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 46.

embasada na própria compleição física do território brasileiro, de dimensões continentais, excesso populacional e notória desigualdade na distribuição de riquezas deste povo.

Aliás, este processo de concentração de riquezas tem origens históricas e se deve a própria evolução da economia do país desde o seu descobrimento, onde a maioria da população não teve acesso aos bens de consumo e ao processo produtivo. O economista Júlio Pascoal⁹ diz que durante a colonização e posteriormente império, República velha e Estado novo sempre se privilegiou determinados segmentos ou grupos de pessoas em detrimento da massa populacional que apenas produziu o capital sem dele usufruir, aprofundando as desigualdades sociais refletidas ainda nas desigualdades regionais através do acúmulo de riquezas em determinados estados membros.

Esta preocupação do Poder Constituinte de 88 não poderia ser mais salutar, e mostra-se como o principal desafio do Estado, a promoção da igualdade. O questionamento que surge é simples, como implantar?

Para a efetivação da igualdade, o professor Joaquim Barbosa Gomes¹⁰ visualiza dois rompimentos necessários, ao mencionar que somente a inclusão normativa de natureza constitucional ou inferior não serão suficientes para reverter a tradição cultural fincada no imaginário coletivo que à alguns está destinado o papel de dominação enquanto para outros, o de subordinação. A outra questão passa diretamente pela atuação ou posição neutra liberal clássica do Estado em renunciar às questões sociais.

Completa o citado autor, que ao Estado caberá à adoção de uma das posturas, a neutralidade ou atuar ativamente no sentido de mitigar as desigualdades sociais. A partir do momento que o texto constitucional brasileiro determina o rompimento com a neutralidade pede-se assim, movimento, ação dos representantes governamentais.

Basicamente então, esta marcha para a diminuição das desigualdades sociais e regionais e a consequente erradicação da pobreza estão sob encargo prioritariamente, e não de forma exclusiva, dos entes governamentais que deverão adotar as citadas políticas públicas para a promoção da igualdade e justiça social.

⁹ PASCOAL, Júlio. *Desigualdade social e regional no Brasil*. Disponível em: <<http://juliopaschoal.blogspot.com.br/2009/09/desigualdade-social-e-regional-no.html>>. Acesso em: 15 fev. 2016.

¹⁰ GOMES, Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21672-21673-1-PB.pdf>>. Acesso em: 30 mai. 2016. Acesso em: 20 fev. 2016.

Eros Roberto Grau¹¹ elucida sobre o objetivo da República em comentário destacando que:

O enunciado do princípio expressa, de uma banda, o reconhecimento explícito de marcas que caracterizam a realidade nacional: pobreza, marginalização e desigualdades, sociais e regionais. Eis um quadro de subdesenvolvimento, incontestado, que, todavia, se pretende reverter. Essa reversão nada tem, porém, em relação aos padrões do capitalismo, de subversiva. É revolucionária apenas enquanto votada à modernização do próprio capitalismo. Dir-se-á que a Constituição, aí, nada mais postula, no seu caráter de Constituição dirigente, senão rompimento do processo de subdesenvolvimento no qual estamos imersos e, em cujo bojo, pobreza, marginalização e desigualdades, sociais e regionais, atuam em regime de causação circular acumulativa – são causas e efeitos de si próprias.

Mas para se contextualizar e entender a efetivação das políticas sociais na busca da solidariedade, que nada mais representa que em singela análise, a aplicação do recurso público em prol da coletividade, é necessário compreender antes, como funciona a Constituição Econômica e o Sistema Tributário Nacional.

Pois somente após a absorção destes enredos constitucionais é que se poderá assimilar como que se perfaz a macro relação entre Direito, Economia e Estado, ou seja, como funciona a relação de transferência de recursos dos contribuintes para o Estado. E este de posse dos valores, dinheiro, como é sua aplicação com os instrumentos financeiros disponíveis. Como ressaltado no tópico, a redução das desigualdades enquanto objetivo da República exige a exata noção do Estado arrecadador e gerenciador dos valores econômicos, somente assim, poder-se-á concluir se de fato os fins propostos estão sendo perseguidos.

Em última análise, ao estado caberá conduzir à promoção social exigindo do jurisdicionado parcela de sacrifício com a renúncia de valores e bens oportunizando a concretude de ações e direcionamento para a efetivação dos direitos sociais e consecução dos objetivos constitucionais. Sob este prisma, a Constituição Federal traçou concepções de macro política econômica, princípios desta natureza, e igualmente objetivos, numa clara tradução de como o Estado brasileiro deverá pensar e organizar a sua própria vida econômica e dos particulares.

¹¹ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 219.

1.2 DA CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA E FINANCEIRA

Como ressaltado, a Constituição consagrou em seu artigo primeiro os princípios denominados fundamentais. E a Constituição Econômica e Financeira iniciada com Art. 170 trará as desigualdades sociais e regionais, tratada neste momento como princípio da Ordem Econômica, outrora tratada, como objetivo da República (Art. 3º). A repetição deste agora princípio não é mera eloquência legislativa.

Mas antes de mais nada, o que seria a nova Ordem Constitucional Econômica?

Explanando acerca do debate, imprescindível a transcrição das palavras do professor José Afonso da Silva¹²:

Não se trata de conceber a constituição econômica formal como simples disciplina jurídica fundamental da intervenção do Estado no domínio econômico, que seria concepção considerada, com razão, muito estreita e insuficiente. Procura-se fixar a idéia de que a constituição econômica formal, como objeto do Direito Constitucional positivo, consiste, não num conceito autônomo de constituição ao lado da constituição política, mas, sim, no conjunto de normas desta que, garantindo os elementos definidores de um determinado sistema econômico, estabelece os princípios fundamentais de determinada forma de organização e funcionamento da economia e constitui, por isso mesmo, uma determinada ordem econômica.

O professor Zulmar Fachin¹³ esclarece que a Constituição de 1.934 foi na verdade a primeira a introduzir no texto da lei maior, assuntos de natureza econômica. O contexto histórico era a recente industrialização que passava o país, portanto a C.F de 34 buscou proteger os interesses da incipiente classe operária sem deixar de lado o incentivo ao crescimento nacional.

A partir de então, as constituições sempre buscaram apontar os rumos econômicos do país, e em contrapartida explicitar quais as garantias deveriam ser respeitadas para as classes produtivas e a população de maneira geral. E a C.F de 1.988 não foi diferente, e avançou consideravelmente. O Art. 170 consagrou a valorização do

¹² SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. op. cit., p. 765.

¹³ FACHIN, Zulmar. *Curso de Direito Constitucional*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 583.

trabalho humano e livre iniciativa visando assegurar a existência digna da população, conforme os ditames da justiça social.

O professor José Afonso da Silva¹⁴ diz que em primeiro lugar o sistema adotado foi o capitalismo consubstanciado na iniciativa privada. No entanto, a noção não é pura, ao contrário. Isto porque, a valorização do trabalho humano, de acordo com o professor, deverá estar “sobre os demais valores da economia de mercado.” Esta deverá ser a orientação principal para a intervenção do Estado na econômica, com o fito de valorizar socialmente o trabalho.

Deve-se atentar que alcançar a justiça social baseado no sistema capitalista não é tarefa fácil. Notoriamente o capitalismo visa à obtenção do lucro seguindo marcha inexorável de acumulação de riqueza privada em face da maioria desafortunada. E por outro lado, somente se consegue justiça quando a maioria da sociedade ingressa na divisão das rendas.

O mestre José Afonso¹⁵ da Silva discorre que a justiça social será plena quando cada pessoa conseguir obter os meios materiais para viver com dignidade tanto no aspecto físico, espiritual e político. Percebe-se que o conceito de miséria não poderá estar em voga já que não será possível conceber as desigualdades profundas.

Nas palavras de Zulmar Fachin¹⁶ o Estado deve estar comprometido com a realização de valores sociais que a própria Constituição protege. Segue o professor realçando a ideia de que o desenvolvimento econômico precisa então estar vinculado aos objetivos do Estado brasileiro.

A vinculação é de extrema relevância para assimilação do novo modelo de funcionamento econômico estatal, onde em resumo, tornou-se obrigação constitucional a promoção do Estado social, em contrapartida do liberalismo das políticas livres adotadas durante o período que antecedeu a promulgação da Constituição Federal. Quer dizer, o tratamento das questões econômicas também deverá atrelar os princípios e objetivos. Esta noção é fundamental para se elucidar o porquê o Estado deverá ser participativo e finalístico.

¹⁴ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 762.

¹⁵ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. op cit., p, 763.

¹⁶ Idem ibidem, p. 584.

O professor José Gomes Canotilho¹⁷ diz que:

O princípio da democracia econômica e social contém uma imposição obrigatória dirigida aos órgãos de direção política (legislativo, executivo), no sentido de desenvolverem uma atividade econômica e social conformadora, transformadora e planificadora das estruturas sócio econômicas, de forma a evoluir-se para uma sociedade democrática.” Para o professor, o “princípio da democracia econômica e social” seria o permissivo constitucional para que todas as esferas de atuação estatal adotem as “medidas necessárias para a evolução da ordem constitucional sob a ótica de uma ‘justiça constitucional’ nas vestes de uma ‘justiça social’¹⁸.

Sobre a Ordem Econômica corrobora-se com a transcrição da professora Flávia Piovesan e Renato Stanzola Vieira¹⁹:

A ordem constitucional de 1988, dessa forma, acabou por alargar as tarefas do Estado, incorporando fins econômico-sociais positivamente vinculantes das instâncias de regulação jurídica. A política, enfim, deixou de ser concebida como um domínio juridicamente livre e constitucionalmente desvinculado, uma vez que seus domínios passaram a sofrer limites e imposições de ação, por meio do projeto material constitucional vinculativo. Surgiu, daí, verdadeira configuração normativa da atividade política.

É consenso entre os doutrinadores do Direito Econômico que os dois citados valores presentes no *caput* do Art. 170, por mais paradoxal que pareçam, revelam-se intrinsecamente plausíveis. Celso Ribeiro Bastos²⁰ analisando a questão, afirma que os países que mais avançaram na promoção da chamada justiça social adotaram a liberdade de iniciativa. E continua o professor mostrando que exatamente o Estado é agente imprescindível na redistribuição da renda nacional.

Como dito no início do presente tópico, a Constituição Econômica também trouxe o princípio da redução das desigualdades sociais e regionais. E fora apresentada a necessária valorização do trabalho humano sobrepujada na livre iniciativa, e a função do

¹⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. Coimbra: Almedina, 1991, p.474.

¹⁸ Idem *ibidem*, p. 29-30.

¹⁹ PIOVESAN, Flávia. VIEIRA, Renato Stanzola. Justiciabilidade dos direitos sociais e econômicos no Brasil: desafios e perspectivas. Araucaria: In: *Revista Iberoamericana de Filosofia, Política y Humanidades*, n. 15. Abril de 2006.p. 133.

²⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Econômico*. São Paulo: Celso Bastos, 2003. p. 128.

Estado social em conduzir a redistribuição de renda. O texto constitucional prossegue com a citação dos demais princípios²¹ perfazendo o conjunto que deverá ser observado para a consecução do desiderato social, mas o foco do presente trabalho é como o Estado pode e deve desempenhar sua função política econômica visando à promoção da justiça social.

Retorna-se a indagação do item anterior, como o Estado deve agir? Percebe-se no momento, que não haverá liberdade na condução dos assuntos da nação, a redução das desigualdades sociais e regionais é a pedra de toque do Estado social. Pois bem. A vinculação constitucional e a somatória dos princípios reduzem e ao mesmo tempo encaminham as propostas deste novo Estado.

A Ordem Econômica Constitucional acrescentou outros elementos à esta resposta, conferindo cristalina existência da denominada política econômica estatal. Ao trazer seus princípios, valores e objetivos próprios almejou em pensar a economia em linguagem constitucional, devendo o Estado orbitar neste universo.

Eros Roberto Grau trata o próprio Direito Econômico, como posto na Constituição, como muito além de um conjunto de proposições normativas formais, servindo como ferramenta material e devendo ser utilizada pelo Estado na implantação das políticas públicas, sendo o início da escalada na concretização das reivindicações sociais²².

²¹ BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; ~~VI - defesa do meio ambiente;~~ VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003). VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - ~~tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.~~ IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995). Parágrafo único. “É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

²² GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 258. “A Constituição de 1988 põe o Direito Econômico a serviço da conformação da ordem econômica. Normas de Direito Econômico, a complementarem o quadro da ordem econômica (mundo do dever ser) instalada pela Constituição de 1988, são aquelas previstas nos arts. 172, 173 e §4º, 174, §2º, do texto constitucional, entre tantas outras. A ordenação normativa através do Direito Econômico viabiliza, assim, a fluente implementação de políticas públicas cuja realização, como vimos, constitui dever do Estado e direito reivindicável

O citado autor elucida que as normas de Direito Econômico seguem explícitas na Constituição Federal a partir do Art. 173²³ e seguintes. Basicamente, o citado artigo prescreve o Estado agindo diretamente na economia. O artigo seguinte²⁴ disciplina sobre o Estado regulador da atividade econômica, quer dizer, não age diretamente ou através de entes criados, reservando na fiscalização, direcionamento de certos segmentos. Por fim, o Art. 175²⁵ traz outra faceta do Estado econômico, determinando a prestação de serviços públicos de forma direta ou através de concessões e permissões.

Importante assim, esclarecer que ao realizar estas funções distintas, ora agindo diretamente ora intervindo na economia, o Estado desempenha apenas realizando atividade financeira. Esta expressão transpassa a noção do conjunto formalizado pelo estado visando à arrecadação de receitas e despesas cumprindo com os fins impostos.

Nas palavras de Aliomar Baleeiro:²⁶ “a atividade financeira consiste em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àqueloutras pessoas de direito público”.

A principal fonte de receitas do estado é a tributação e será melhor analisada posteriormente. No entanto, para o estado econômico e que deve gerar rendas, além das receitas tributárias estão presentes as advindas da produção de petróleo, da energia elétrica (§1º do art. 20), da prestação pelos serviços de entidades estatais (art. 175), da exploração do patrimônio público (concessão ou permissão de bens públicos) etc.

pela sociedade. Por isso, negar a possibilidade constitucional de o Estado realizá-las, atuando largamente em relação à atividade econômica em sentido amplo e intervindo sobre e no domínio econômico – políticas públicas, econômicas, ativas, portanto – nos parâmetros desenhados pelos princípios anteriormente ponderados, equivale a negar a afirmação contida no art. 24, I da Constituição Federal; ou seja, negar o próprio Direito Econômico, o que resulta insustentável. Ai o aflorar do princípio (ordenação normativa através do Direito Econômico) cujo conteúdo há de conformar não apenas a interpretação da ordem econômica na Constituição de 1988, mas também informar o sentido das regras compostas no seio da ordem econômica material. Neste aflorar, de resto, também o desnudamento, pleno, da dupla instrumentalidade do direito.”

²³ BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.”

²⁴ Idem, *ibidem*. “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.”

²⁵ Idem, *ibidem*. “Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.”

²⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. Atualização de Dejalma de Campos, 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 4.

Quer dizer, existem regras constitucionais econômicas financeiras que autorizam o estado a abastecer os cofres, consubstanciados nos princípios da superioridade e indisponibilidade do interesse público. O percurso deflagrado com as fontes de rendimentos precisam ser administrados através dos orçamentos visando o dispêndio posterior. Neste cenário, ao Estado apossado de recursos, deve trabalhar, aliado com outras ferramentas políticas, para a concretização das melhorias implantando o bem-estar social.

Por exemplo, a arrecadação das empresas públicas prestadoras de serviços deverá ser aplicada prioritariamente na melhoria dos mesmos. Aliado aos princípios da administração pública, obrigando à modicidade das tarifas, ausenta-se a obtenção de lucro de forma geral, dificultando o enquadramento destas receitas para a manutenção do estado e a efetivação dos direitos sociais de forma ampla.

Nos países soviéticos socialistas a engenharia econômica era prestada pelo Estado diretamente e o resultado não foi animador. No outro extremo, os países capitalistas super desenvolvidos adotaram políticas de privatização nas últimas décadas, reconhecendo-se de forma geral em todo o mundo, a inoperância do Poder Público na realização da atividade econômica.

No caso brasileiro, o professor Celso Ribeiro Bastos²⁷ aponta que houve a tentativa de “inchar” a exploração econômica pelo Estado visando à consecução das finalidades sociais, exatamente miscigenando os dois suscitados papeis.

O citado mestre²⁸ discorre que durante nossa história o aprofundamento do exercício econômico sempre flutuou, passando por profunda intervenção direta na economia e afastando-se deixando o mercado se auto regular, concluindo que atualmente percebe-se o afastamento do Estado na prestação direta da atividade

²⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Econômico*. São Paulo: Celso Bastos, 2003. p. 128. “A nossa Constituição não deixa dúvidas ao nível dos princípios, pelo menos, quanto a filiar-se ao modelo de organização econômica de mercado. É dizer, consagra-se a propriedade privada, a liberdade de iniciativa e a livre concorrência. As Constituições precedentes também nunca reservaram ao Estado um papel de protagonista pleno da atividade econômica. Sua atuação dependeu do preenchimento de requisitos constitucionais. Em outras palavras, só quando devidamente justificada ela se tornava legítima. Tal circunstância não impediu, no entanto, que um volumoso setor público viesse a desenvolver-se. Um pouco por toda parte, no correr do século passado, acreditou-se nas virtudes miraculosas de um estado interventor na economia. A ele passou-se a atribuir um suposto papel de distribuidor da renda nacional, que ele cumpriria por meio das suas empresas, mais voltadas supostamente ao interesse comum do que as empresas privadas, entregues na mão de empresários egoístas, cujos únicos móveis consistiriam na voracidade e na cupidez por lucros cada vez maiores.”

²⁸ Idem, *ibidem*. p. 192.

econômica. Acredita-se que de fato, as atribuições do Estado do bem-estar social consoma boa parte do aparato estatal, devendo ser a pauta preponderante deixando a complexidade da atividade fim para o setor privado, ressalvado sempre as exceções constitucionais.

Pelo exposto, percebe-se que a ordem econômica liberal é substituída por “uma ordem econômica intervencionista”²⁹. E a Ordem Econômica produzida pela Constituição de 1988 aglutina a construção do Estado de Direito Social, não está explícito, mas analisando o conjunto dos princípios que a compõe sinalizam neste sentido.

1.3 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Para que o estado brasileiro caminhe para a implantação dos objetivos sociais, principalmente a redução das desigualdades, existe a necessidade de promover o desenvolvimento econômico. “Ressalta-se, portanto, a função social das atividades econômicas para que se alcance a ordem econômica prevista no plano constitucional.”³⁰

O entrelaçamento dos direitos sociais e a economia é notório e o compasso de explicação é simplista, o primeiro representa custo, e o segundo a efetivação do texto constituição, pois sem dinheiro não se tem direito social.

Uma digressão anterior é extremamente salutar, a ponderação quanto à complexidade de definir o estado tão comentado. Percebe-se ao longo de todo o texto constitucional a convocação deste e a obrigatória participação na condução dos jurisdicionados. Assim, ele surge com contornos políticos, sociais, econômicos, garantistas, entre outros. Seja qual for a feição adotada em determinado segmento da Magna Carta, o estado é único, e isto não tem qualquer conotação quanto à forma política do estado, se é unitário ou federado por exemplo.

Quer dizer que se pode pensar em fatiar este estado único, de acordo com o mote, prerrogativas, deveres e lugares assumidos na Constituição Federal. Ao término, o

²⁹ GRAU, Eros Roberto. *op. cit.*, p. 308.

³⁰ ELALI, André. *Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais*. Disponível em: <<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2016.

estado será um só e composto exatamente por todos os elementos e particularidades existenciais, e por isso, a Constituição de 88 é tão incisiva quanto à sua existência e importância afirmando que somente terá sentido de se pensar o estado se for para a efetivação dos direitos sociais.

Com a apresentação dos elementos econômicos do estado brasileiro conota-se a sistemática adotada pela CF de forma ampla³¹. Pretende-se em resumo, que este estado conduza os rumos da nação lançando mão de recursos econômicos transferidos para a consecução da justiça social e ainda, participando ativamente da economia em segmentos determinados, e ao mesmo tempo zelando pela iniciativa privada e a boa concorrência. De resto, ter-se-á o estado que garanta as liberdades e somente interfira na vida dos cidadãos quando provocado.

Portanto, não sendo esta a pretensão, mas se pode pensar nesta definição do estado brasileiro, ou pelo menos o que cada cidadão deseja dele. O certo é que a assimilação desta base é fundamental para compreender e finalmente responder a questão de forma mais completa possível de como estado então realiza as demandas sociais?

A premissa inaugural é que a Constituição Federal é o instrumento. Neste momento, convida-se a releitura do Art. 1º que de forma direta e clara definirá o estado brasileiro. Diz o citado dispositivo que a República Federativa do Brasil se constitui em Estado Democrático de Direito. Ora, nasce de uma norma toda a essência das explanações anteriores. Quer dizer, quando se visualiza as diversas facetas do estado e o desempenho de suas múltiplas funções, inexoravelmente estará à frente o estado democrático de Direito.

E o que seria o Estado Democrático de Direito? Pode-se conceber como a evolução do estado social, e segue avançado pensamento dos então vigentes, liberalismo ou socialismo. Importante salientar que a tônica do trabalho foi pautada no estado

³¹ SILVA, José Afonso da. *Direito Constitucional Positivo*. *op. cit.*, p. 59. “O Estado de Direito na atualidade, deixou de ser formal, neutro e individualista, para transformar-se em Estado material de Direito, enquanto adota uma dogmática e pretende realizar a justiça social. Transforma-se em Estado Social de Direito, onde o qualificativo social refere-se à correção do individualismo clássico liberal pela afirmação dos chamados direitos sociais e realização de objetivos de justiça social. Caracteriza-se no propósito de compatibilizar, em um mesmo sistema, anota Elías Díaz, dois elementos: o capitalismo, como forma de produção, e a consecução do bem-estar social geral, servindo de base ao neocapitalismo típico do Welfare State.”

social, indissociável para a compreensão do estado ativo e calcado na realização das demandas coletivas. É fato.

Ocorre que a mera inserção de qual tipo estado a Constituição albergou não decorre a concretização deste estado. Pode-se dizer, que no presente momento e do ponto de vista prático, estar-se-á em evolução do estado social para o democrático de direito.

A resposta extremamente simplória e que satisfaz é extraída da morfologia gramatical, ressaltando que a tônica não foi pensar a organização do estado nacional. Juntou-se assim, a democracia, consubstanciada na liberdade imprescindível para a manutenção das garantias recém conquistadas, mais o Direito, valorado em texto magno e forjado sobre os anseios populares.

O professor José Afonso da Silva³² diz que:

A nossa emprega a expressão mais adequada, cunhada pela doutrina, em que ‘democrático’ qualifica o Estado, o que irradia os valores da democracia sobre todos os elementos constitutivos do Estado e, pois, também sobre a ordem jurídica. O Direito, então, imantado por esses valores, se enriquece do sentir popular e terá que ajustar-se ao interesse coletivo.

E novamente o enredo se repete, já que a própria concepção de Estado Democrático de Direito elenca o que o citado professor chama de tarefa fundamental, qual seja, “superar as desigualdades sociais e regionais e instaurar um regime democrático que realize a justiça social”³³.

Esta meta está intrínseca no nascimento da Constituição e do estado brasileiro, por isso se pode dizer que ainda não se alcançou o Estado Democrático de Direito que se aperfeiçoará com a nitidez de finalização da miséria e pobreza brasileiras.

Revelado o contexto do Estado Democrático de Direito e a percepção de unidade do estado outra ponderação deve ser realizada. Se a Constituição Federal é o grande instrumento dos fins sociais, e de forma clara e ampla, o alicerce dos brasileiros, e o

³² SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo. op. cit.*, p. 123.

³³ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo. op. cit.*, p. 126. O professor José Afonso da Silva ainda traz os princípios do Estado Democrático de Direito: a) princípio da constitucionalidade; b) princípio democrático; c) sistema de direito fundamentais; d) princípio da justiça social; e) princípio da igualdade; f) princípios da divisão de poderes e da independência do juiz; g) princípio da legalidade; h) princípio da segurança jurídica.

Estado o legítimo mandatário que lhe deve obediência, a C.F também não pode ser fatiada, compartimentada, fato que dificulta o entendimento de seu alcance e a compreensão de suas normas formais e materiais malfadando a missão do Estado Democrático.

Helena Taveira Torres³⁴ fala em unidade da C.F, devendo-se conjugar da união de valores com fins constitucionais e os meios para realizá-las. Nasce neste contexto, a teoria da Constituição financeira moderna. A Constituição Financeira deve conversar para efetivar as demais áreas da constituição. Elementos como tributo, crédito público, débito público e relações de orçamentos precisam ser integrativos para que o estado planeje suas ações e realize as políticas públicas de forma adequada e que atenda as finalidades propostas no texto maior.

Aliás, o próprio direito necessita, de acordo com Paulo de Barros de Carvalho³⁵ ser unitário para que se revele completo, servindo a compartimentalização apenas para fins didáticos.

Assim, quando se pensa em Estado, é necessário utilizar de todo o aparato em conjunto para arrecadar e aplicar com sabedoria os recursos disponíveis. Conforme explicitado, não se pode fugir do arcabouço descrito na Constituição Federal, especialmente diante do conceito unitário empregado, sendo assim, o estado detém prerrogativas disponíveis na Carta Magna para angariar valores sem que ofenda os direitos e princípios dos particulares, atuando assim, de forma legítima e constitucional.

O Título VI da Constituição Federal reserva a base da Tributação e do Orçamento nacional. E o Capítulo I trata especificamente do Sistema Tributário Nacional, cumprindo mencionar que o citado item está subdividido em princípios gerais, limitações do poder de tributar, competência para legislar em matéria tributária

³⁴ Tributação, Finanças Públicas e Desigualdades Regionais no Brasil, proferida no XVIII Congresso Internacional de Direito Tributário realizado em Belo Horizonte em 2014. Vídeo. Disponível em: <<http://abradt.org.br/xviii-congressohelena-torres/>>. Acesso em: 20 fev. 2016.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*, 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 45. “(...) a departamentalização do Direito a que assistimos na atualidade, e que é fruto indiscutível do desenvolvimento histórico do Direito Positivo, a par da evolução e especialização dos estudos jurídicos, não haverá de esconder a necessária interdependência que deve existir entre os diferentes componentes do sistema jurídico, fazendo com que apareça como um todo, uno e indecomponível. (...) Qualquer seção que se pretenda promover nesse todo sistemático poderá responder apenas e tão-somente à solicitação de ordem didática. Cientificamente, tanto no que pertine ao direito positivo, quanto à ciência do Direito, que o tem por objeto, o que existe é flagrante e incontendível unidade que deve estar sempre presente na mente do jurista como dado fundamental e princípio reitor de qualquer trabalho que venha a empreender.”

da União Federal, dos Estados membros e Distrito Federal, além dos Municípios, e a última seção que trata sobre a repartição das receitas tributárias.

Neste universo, pode-se explicitar os mecanismos de arrecadação do estado nacional, entendendo-se como a realização da transferência de bens e valores dos contribuintes para os cofres dos entes da Federação. De posse destes vetores, restará encaminhada a assimilação do estado gestor de recursos públicos, e a ponderação sobre os necessários enfrentamentos para a correta perquirição da destinação destas receitas em programas e políticas que estão afetando o equilíbrio federativo, e em última análise, a promoção das reduções das desigualdades sociais e regionais.

O conceito basilar voltado à compreensão de como o estado arrecada e o funcionamento do sistema tributário passa pela definição de tributo. O direito positivo no Art. 3º do Código Tributário Nacional³⁶ diz que:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Helena Taveira Torres³⁷ explica o conceito de tributo da seguinte forma:

Tributo é toda prestação pecuniária em favor do Estado ou de pessoa por ele indicada, tendo por causa um fato lícito, previsto em lei, instituidor de relação jurídica, diferenciando-se da multa, porque esta, embora prevista em lei em favor do Estado, decorre de um fato ilícito (ter o ‘multado’ descumprido algum dever contratual ou legal).

A essência jurídica do tributo é o pagamento em pecúnia e direcionado ao Estado, ressalvando-se como visto, o ato ilícito, vale pensar que também não se trata de indenização devida ao ente. É impositivo e decorre de lei. Logo na sequência em seu

³⁶ BRASIL, Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 02 de mar. 2016.

³⁷ TORRES, Helena Taveira. *Direito Tributário e Ordem Econômica*. Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho/coordenador Helena Taveira Torres. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 28.

artigo 4º, o Código Tributário Nacional disciplina por certo quando ocorrerá o tributo, estando-se diante do amplamente conhecido fato gerador³⁸.

Nasce para o contribuinte o dever de pagamento do tributo com a ocorrência do fato gerador, ou seja, existe a ação ou omissão previamente disciplinada em lei que enseja a incidência de tributação e o dever de realização da transferência pecuniária para o ente estatal. Portanto, o tributo não será cobrado a esmo, ao contrário, a natureza está estreitamente veiculado ao princípio da legalidade³⁹.

1.3.1 Dos princípios tributários

O legislador constituinte preocupou-se em não deturpar a imposição estatal ratificando no Art. 150, I⁴⁰ que somente através de lei será autorizada a criação ou aumento de tributo. O princípio da legalidade é tão sério no Direito Tributário pela análise da garantia constitucional, que não se admite de forma alguma, a delegação ao Poder Executivo em instituir ou aumentar tributo.

E a lei deverá discorrer pormenorizadamente acerca dos elementos da relação jurídica que pretende instaurar no intuito de evitar dúvidas, e caracterizar exatamente o fato gerador, sujeitos, base de cálculo e etc.

Roque Antonio Carraza⁴¹ assenta que:

³⁸ BRASIL, Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966. *op. cit.* "Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação. Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria".

³⁹ BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei."

⁴⁰ BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça"

⁴¹ CARRAZA. Antonio Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 72/2.013. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 277.

O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição haver protegido a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei.

Pelo exposto denota-se que o comportamento estatal não é do chamado “poder de império”, na verdade, compete à legislação descrever todas as características de determinado evento, e se o fato for praticado pelo particular mover a administração pública visando o recebimento do tributo⁴².

Aliado a legalidade, existe outra gama de princípios aplicáveis ao direito tributário e expressamente previstos na Constituição⁴³ a partir do Art. 150. Aliás, a

⁴² BERT, Flávio de Azambuja. *Direito Tributário e Princípio Federativo*. Direito Tributário e Princípio Federativo. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 117. “Trata-se de relação jurídica decorrente não do “poder de império” do Estado, de uma imposição resultante de uma subordinação pré-estabelecida do contribuinte aos interesses do Poder Público, de uma coação imposta unilateralmente sem qualquer parâmetro pré-estabelecido. Em verdade, a chamada relação jurídico-tributária decorre de subsunção de fatos jurídicos à(s) situação(ões) hipotética(s) descrita(s) legalmente, pelo que, previamente ao surgimento de tal relação jurídica, já havia sido criada por meio de lei a possibilidade de que a mesma surgisse. Aliás, ao definir tal possibilidade, o legislador deve procurar orientar sua atividade de modo tal que o produto legislado guarde adequação com as garantias instituídas em favor do contribuinte, preservando-se a segurança jurídica deste.”

⁴³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993) c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) IV - utilizar tributo com efeito de confisco; V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993) a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013) § 1º ~~A vedação do inciso III, "b", não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II. § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a~~

própria Seção II do Sistema Tributário Nacional é denominada limitações do Poder de Tributar, elencando o sistema de freios da arrecadação dos entes federativos.

As garantias fundamentais na ordem tributária justificam-se. Com o aumento da participação do estado na realização de demandas sociais aumenta-se proporcionalmente a necessidade de ampliação de receitas. Por outro lado, os programas políticos instituídos na última década denominados de transferência de rendas agravou a necessidade de aumentar a ativo financeiro do estado. Portanto, e sem maiores digressões sobre o tema, e independentemente do governo político instaurado no poder no momento, sobra-se tão somente a tributação ou a fiscalidade⁴⁴ para equilibrar as contas públicas e retomar a marcha do desenvolvimento social.

Esta balança certamente não pode sobrecarregar o contribuinte, sendo imperioso o acatamento pelo Estado dos princípios instituídos em favor do cidadão. Neste dilema, inclusive o Poder Judiciário está sendo constantemente chamado para intervir visando à manutenção da relação tributária constitucionalmente protegida em favor do pagador, e ao mesmo tempo viabilizando a atividade arrecadatória estatal sem exageros e imperfeições.

Outros princípios que serão expostos de maneira sucinta atuam em conjunto ou são derivativos da legalidade, destacando-se a irretroatividade tributária, a anterioridade tributária e a anterioridade nonagesimal.

A irretroatividade tributária discorre que as leis que disciplinam sobre matéria tributária, especialmente a que criam novas espécies ou aumentam os já existentes, não podem produzir efeitos aos fatos ocorridos antes da sua publicação.

A anterioridade genérica e a nonagesimal, também decorrentes da legalidade, delimitam um pouco mais o poder legislativo tributário estatal, pois não basta que haja previsão legal (legalidade) e tampouco que a lei nova não possa incidir em fatos pretéritos (anterioridade), sendo imperioso através da publicação de lei nova somente terá eficácia no exercício fiscal seguinte.

vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”.

⁴⁴ELALI. André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. Disponível em: <<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2016. “Para a manutenção do Estado, se faz necessária a arrecadação de recursos financeiros, aí surgindo a figura dos tributos. Nesse desiderato, quando se fala em tais figuras, que servem à transferência de recursos da esfera privada à pública, tem-se a noção do que seja fiscalidade.”

A Constituição Federal excepciona no Art. 195, §6º, as contribuições sociais, e os chamados impostos extrafiscais, objeto de aprofundamento no capítulo posterior, além de outras previsões explícitas que não estarão sujeitas a postergação de efeitos para o exercício financeiro seguinte da publicação de nova lei que institua tributo ou que o majore.

Além do conjunto de princípios preconizados pela legalidade, o Art. 150, IV⁴⁵, diz que: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco”.

O princípio do não confisco tem como escopo preservar a propriedade dos contribuintes, ante a voracidade fiscal do Estado. Pode-se dizer que se trata de fato de princípio constitucional que protege o contribuinte e caminha emaranhado com o da capacidade contributiva, analisado na sequência.

Se a instituição do tributo for considerada confiscatória para a existência digna e produtiva do particular não poderá ser cobrado. A exposição sobre o presente princípio igualmente visa a limitar a capacidade do estado na função arrecadatória.

José Roque Carraza⁴⁶ trazendo o exemplo do imposto, enquanto tipo de tributo, diz que aquele será confiscatório quando extrapolar os limites da capacidade contributiva do cidadão. Se o texto constitucional expressamente proíbe o caráter confiscatório do tributo, o Judiciário foi convocado para intervir e dizer se haveria confisco na multa punitiva, ou seja, decorrentes de inadimplemento de obrigação tributária acessória.

No interessante exemplo colacionado através da ADI n.º 1075-1/DF cuja medida cautelar foi julgada em 17.06.1998, DJU de 29.06.1998, a Confederação Nacional do Comércio pleiteou a inconstitucionalidade do art. 3º, e seu parágrafo único, da Lei n.º 8.846/94, que cominava pena de 300% na hipótese de não emissão de nota fiscal, tendo seu pleito sido deferido, conforme se depreende do *informativo do STF* n.º 515, abaixo transcrito:

⁴⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.*

⁴⁶ CARRAZA, Antonio Roque. *op. cit.* p. 114. “Logo, o conceito de confisco – ainda que o termo padeça da ambiguidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo – pode ser singelamente definido como a situação que revela, *prima facie*, que o contribuinte está sendo gravado além da conta, a título de tributo.”

O Tribunal deferiu, com eficácia ex nunc, medida cautelar em ação direta ajuizada pela Confederação Nacional de Comércio – CNC, para suspender, até decisão final da ação, a execução e aplicabilidade do art. 3.º, e seu parágrafo único, da Lei n.º 8846/94, que prevê, na hipótese de o contribuinte não haver emitido nota fiscal relativa a venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, a aplicação da multa pecuniária de 300% sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado. Considerou-se juridicamente relevante a tese de ofensa ao art. 150, IV, da CF”. (sem grifo no original).

O STF, no julgamento preliminar da ADIN 1075/DF, suspendeu, com eficácia ex nunc, até o julgamento final, a execução e a aplicabilidade do art. 3º e seu parágrafo único da Lei nº 8846/94, que previa a aplicação de multa pecuniária no valor de trezentos por cento sobre o valor do bem, objeto da operação ou do serviço prestado, para o contribuinte que não houver emitido a nota fiscal, recibo, ou documento equivalente.

Nem poderia ser diferente, porquanto o caráter confiscatório da multa desnatura sua própria natureza e função. Ou seja, o que era para servir como instrumento sancionador e inibidor do Estado transforma-se em inequívoca fonte de arrecadação, configurando-se como verdadeiros tributos ilegais, disfarçados sob a roupagem de penalidade pecuniária.

Percebe-se assim que o STF estende a aplicação da vedação constitucional ao não confisco também para as multas pecuniárias, apesar da vedação constitucional prescrever tão somente ao próprio tributo, usando o mesmo método, qual seja, a multa deve inibir mas não se configurar em penalidade confiscatória. Tanto assim, que existe a possibilidade inclusive de redução da multa pelo Judiciário acolhendo-se às orientações do Tribunal Constitucional⁴⁷.

Pela leitura da decisão em comento, percebe-se que o STF aplicou o princípio da proporcionalidade para revelar o que seria considerado confisco. A proporcionalidade seria composta de três elementos, a *adequação*, pelo qual se examina se a medida adotada atingiu o fim objetivado. A *necessidade*, que perquire se existiria alguma outra medida que atingisse o mesmo fim com menores restrições ao direito fundamental

⁴⁷ “ICM. Redução de multa de feição confiscatória. Tem o STF admitido a redução de multa moratória imposta com base na lei, quando assume ela, pelo seu montante desproporcionado, feição confiscatória. Dissídio de jurisprudência não demonstrado. RE não conhecido”. (RE 91.707-MG, Rel. Min. Moreira Alves, Ac. Unânime da 2.ª Turma – RTJ 96/1354).

sacrificado. Por fim, *o princípio da proporcionalidade em sentido estrito*, através do qual, presentes os dois elementos precedentes, diante do caso concreto, proceder-se-ia a uma ponderação de interesses, dando prevalência a um dos direitos fundamentais colidentes.

Carraza⁴⁸ conclui que para se averiguar a ocorrência da natureza confiscatória do tributo é necessário interpretar o caso concreto diante da igualdade, função social da propriedade dignidade da pessoa humana e capacidade contributiva. Na verdade, este último seria o segundo princípio comezinho do direito que perfaz a rede protetora diretamente do cidadão que paga os tributos, de modo que o faça garantindo as plenas condições de desenvolvimento de sua vida material e de sua família com dignidade.

Conjugando os princípios em conjunto, ecoam os limites máximos e mínimos, as balizas para a incidência escoreta do poder arrecadatório do Estado. A capacidade tributária é auto explicável onde cada contribuinte deverá pagar de acordo com as condições econômicas apresentadas.

Diz o Art. 145, §1º da C.F que: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.”

Isto corresponde à fixação da premissa de que cada pessoa deverá arcar com o ônus da tributação de forma objetiva⁴⁹, analisando-se a capacidade de pagamento. Por certo, como ressaltado, o exagero na avidez estatal pode provocar a ruínas dos contribuintes e famílias, além de dificuldades irreparáveis para a classe empresarial que suporta excessiva carga tributária.

A capacidade contributiva está estritamente vinculada ao princípio da igualdade tributária⁵⁰ e auxilia no campo tributário os ideais republicanos. De fato, é justo e

⁴⁸ CARRAZA, Antonio Roque. *op. cit.*, p. 119. Logo, a análise de cada caso concreto, tendo em conta aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da função social da propriedade e da dignidade de pessoa humana, tem foça bastante para revelar se um imposto atingiu as raias do confisco, hipótese em que o Poder Judiciário, quando devidamente provocado, declarará inconstitucional a lei que o criou.”

⁴⁹ Idem, *ibidem*. “Da só leitura deste dispositivo constitucional emerge, de modo inequívoco, a necessária correlação entre os impostos e a capacidade contributiva. De um modo bem amplo, já podemos adiantar que ela se manifesta diante de fatos ou situações que revelam, *prima facie*, da parte de quem os realiza ou neles se encontra, condições objetivas para, pelo menos em tese, suportar a carga econômica desta particular espécie tributária.” O autor diz que nada impede que também as taxas e a contribuição de melhoria sejam graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes, tendo em vista, afinal, o princípio da igualdade.

⁵⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 150, II da CF/88: “É vedado à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em

jurídico que quem tem mais, em termos econômicos, seja responsável pelo pagamento de mais tributos, do que quem tem menos.

Por isso também, se explica o porquê este princípio representa o limite razo, mínimo, para a tributação mais justa, pois ecoa na capacitação para pagamento de forma individualizada. Quer dizer, as pessoas devem pagar mais impostos, por exemplo, proporcionalmente de acordo com suas atividades, enriquecimento, acúmulo financeiro, aferindo-se em suma, no seu grau de riqueza⁵¹.

Tem-se estritamente veiculado a noção exposta de capacidade contributiva com o princípio da igualdade, sendo que na verdade, em se tratando de matéria financeira, aquela auxilia através de critérios práticos, objetivos, o desnudamento do próprio princípio da igualdade.

Repara-se que o caput do Art. 5º da Constituição Federal diz que todos serão iguais garantindo-se o tratamento isonômico pela lei. Assim, de acordo com tal princípio, os méritos iguais devem ser tratados de modo igual, e as situações desiguais, desigualmente, já que não deve haver distinção de classe, grau ou poder econômico entre os homens. No entanto, não existem critérios para se averiguar quais as situações são iguais ou distintas, obscurecendo a capacidade de efetivação do princípio.

No entanto, quando o se depara com o espectro financeiro e a imposição de carga tributária, ou seja, quando se mede a capacidade tributária dos contribuintes consubstanciando em escala de riqueza, estar-se-á em segundo plano, igualando e desiguando cidadãos de acordo com o critério de obtenção de rendas⁵².

razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos".

⁵¹ CARRAZA, Antonio Roque. *op. cit.*, p. 121. "É conveniente e razoável que os contribuintes suportem cargas tributárias proporcionais aos seus padrões de riqueza. Nos Estados modernos o pagamento dos impostos deve ser feito com igualdade de sacrifícios entre os contribuintes. Os ricos devem proporcionalmente pagar mais impostos que os pobres, porque os efeitos da tributação são mais gravosos para estes últimos, que detêm – como ensinam os economistas – maior utilidade de excedente (quanto mais pobre for o indivíduo, maior será o impacto econômico da retirada de parcela dos seus haveres."

⁵² TABOADA, Carlos Palao. El Principio de Capacidad Contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: *Tratado de derecho constitucional tributario: estudios em homenagem a Paulo de Barros Carvalho/coordenador Heleno Taveira Torres*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 289. "Esta concepción del principio de capacidad contributiva está ligada, a su vez, a uma certa forma de entender el principio de igualdad, según la cual este último es un principio puramente formal y abstracto, que se limita a afirmar que deben tratarse por igual las situaciones iguales, pero no proporciona um criterio para determinar cuándo dos situaciones son iguales o desiguales. Se hace así necesario um criterio que resuelva este problema, criterio que en el caso de las normas tributarias viene dado precisamente por la

1.3.2 Competência tributária Constitucional

Se o estado realiza a arrecadação de receitas através da cobrança coercitiva de tributos, a Constituição Federal, como não poderia deixar de ser, fixa expressamente a competência tributária de cada ente estatal autorizando-os a legislarem sobre o tema.

Antes de ingressar nesta divisão, deve-se esclarecer que a Seção I do Capítulo I que trata do Sistema Tributário Nacional, regulamentou expressamente que a União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir enquanto tributos,⁵³ os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, comando reproduzido no Código Tributário Nacional⁵⁴.

A definição de imposto também está no Código Tributário Nacional.⁵⁵ Além de ser a espécie mais conhecida de tributo, extrai-se da definição legal ter o imposto, independência quanto à inexistência de qualquer atividade específica do Estado em relação ao contribuinte, ou seja, “o fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte, relacionada ao patrimônio, independente do agir do Estado”⁵⁶.

Se o conceito de legalidade da cobrança do tributo está enraizada, o imposto especificamente independe de qualquer conduta do Estado para haver a subsunção do fato gerador à lei que o instituiu, exemplificando, o contribuinte paga imposto de renda apenas pela circunstância de haver auferido rendimentos, e o Estado não realizou qualquer atividade para justificar a cobrança do imposto.

capacidad contributiva, sobre la cual se translada, en consecuencia, todo el peso de la aplicación del principio de igualdad. Esto obliga a concretar la noción de capacidad económica en un grado suficiente para permitir la eficacia del principio de igualdad.”

⁵³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

⁵⁴ BRASIL. Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 02 de mar. 2016. “Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.”

⁵⁵ Idem, *ibidem*. “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 205.

Apenas para distinguir da natureza jurídica dos outros tributos, tem-se na taxa e sua definição legal⁵⁷, a existência preponderante de uma atividade estatal, como descreve ainda, a Constituição Federal. Está atrelada ao exercício do poder de polícia ou a prestação de serviços à disposição dos contribuintes, conceitos encontráveis dentro do direito administrativo.

As contribuições de melhoria ao contrário dos outros tributos não tem a clara definição do Código Tributário Nacional, sendo que a C.F apenas diz que são decorrentes de obras públicas. Em que pese à existência de correntes doutrinárias argumentando que sequer são tributos, o fato é que prevaleceu o entendimento de estar dotada de características próprias que as distinguem dos demais.

Partindo do texto constitucional, observa-se que ao lado da taxa, as contribuições de melhorias necessitam da atividade estatal em relação ao contribuinte, portanto tributo vinculado, diferentemente do imposto que é um tributo não vinculado, para justificar a imposição da cobrança. Nas palavras de Hugo de Brito Machado⁵⁸ trata-se de “um tributo vinculado, cujo fato gerado é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública.”

Partindo para os elementos necessários a compreensão da competência tributária, tem-se que a Constituição Federal as disciplinou através das seções III, IV e V, repartindo respectivamente aos citados entes do estado nacional, União, Estados e Distrito Federal e Municípios as competências para tratar sobre os impostos.

De fato, cabe aos impostos propriamente ditos, o grande papel de arrecadador do estado de forma geral, exatamente pela questão da não vinculação de atividade, quer dizer, o estado apenas auferes as rendas coercitivas sem nada prestar em troca ao contribuinte, sendo através destes, a principal fonte geradora de receitas dos entes da Federação através dos quais se viabilizam a promoção social e o gasto público. Dai decorre sua importância.

⁵⁷ BRASIL. Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 02 de mar. 2016. “Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.* p. 326.

Como a Constituição dividiu os impostos através das entidades federativas, conclui-se inicialmente que haverá impostos federais (art. 153), estaduais (art. 155) e municipais⁵⁹ (art. 156). Não é preciso muito esforço para se compreender que a lei maior tentou discriminar ao máximo às competências entre os entes, evitando conflitos entre as unidades da federação.

Outra assertiva decorrente diretamente do texto é quanto ao destinatário da mesma, o legislador, deixando claro que não será permitida a confecção de leis tratando de matéria tributária alheia a da competência determinada na C.F, denotando-se também neste aspecto, o intuito de evitar conflitos em torno dos impostos e dos tributos de forma geral.

Registra-se ainda de acordo com a C.F no Art. 154, o estabelecimento da denominada competência residual, reservando à União excepcionalmente, a capacidade de instituir outros impostos⁶⁰.

⁵⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; ~~III - vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel;~~ III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) ~~IV - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar.~~ (Revogado pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”.

⁶⁰ SILVA, José Afonso da. *op. cit.* 696. “A Constituição adotou, como nas anteriores, uma discriminação exaustiva, integral e completa. Contemplou, rígida e taxativamente, as quatro entidades autônomas da Federação: União, Estados, Distritos Federais e Municípios. A cada uma conferiu competência expressa para instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria. Estabeleceu a privatividade tributária e tornou evidentemente exclusivo de cada esfera o tributo que lhe foi destinado. E essa atribuição não pode ser modificada por lei ordinária nem por lei complementar. Excepcionalmente admitiu a competência residual e a de necessidade, reservando à União, no art. 154, o poder de instituir: (1) outros impostos, mediante lei complementar, desde que não tenham fato gerador nem base de cálculo idênticos aos

A Constituição Federal discorre sobre a competência tributária ainda, porque se deve lembrar que a tributação não nasce do poder de império do estado. Como amplamente debatido, a República Federativa do Brasil, enquanto Estado Democrático de Direito deve conduzir seus comandados às melhorias das condições de vida com a máxima dignidade possível.

E por outro lado, abre-se ao estado o poder/dever de cobrar tributo visando o incremento de rendas que serão destinadas as consecuições deste objetivo, concretizando o estado almejado. No entanto, na utilização destes instrumentos não poderá exacerbar na coerção tributária escrachando o contribuinte, em suma, deverá operar estribado na legalidade.

Por isto tudo, não se pode falar no caso brasileiro de poder tributário, mas sim competência tributária, traduzida como “manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional”⁶¹. Em outras palavras, pode-se definir a expressão como sendo a aptidão para criar-se abstratamente, tributos.

Se a C.F outorga competência a determinadas pessoas de direito público interno para tributar, também a estas pessoas será permitido aumentar, diminuir, isentar, parcelar tributos, entre outros, desde que respeite as diretrizes constitucionais. Neste sentido transparece o poder, mas veja que o outro lado da moeda, o dever, também está presente, posto que não poderá renunciar a tributar, salvo igualmente as hipóteses permissivas legais.

É o que diz Roque Antonio Carraza⁶²:

Temos, pois, que o titular da competência tributária não pode nem substancialmente modificá-la, nem aliená-la, nem renunciá-la. Admite-se, todavia, que a deixe de exercitar, que a exercite apenas em parte ou que, após exercitá-la, venha a perdoar o débito tributário nascido ou a permitir que ele seja saldado em prestações sucessivas. Tudo com base em lei.

Esta competência legislativa plena⁶³ sofre limitações constantes da Constituição Federal, Constituições dos Estados e Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos

discriminados nos arts. 153, 155 e 156 e desde que sejam não-cumulativos; (2) impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa.”

⁶¹ CARRAZA. Antonio Roque. *op. cit.*, p. 573.

⁶² Idem, *ibidem*, p. 577.

Municípios, além da observância às normas gerais de Direito Tributário, estabelecidas através de leis complementares, conforme determina o Art. 146 da Constituição Federal⁶⁴, e ainda o Código Tributário Nacional.

Isto significar dizer, que o legislador investido da competência constitucional deverá respeitar as citadas legislações para disciplinar sobre matéria tributária, limitação formal por assim dizer. Não se pode esquecer, que existem também as limitações em relação ao contribuinte, estribadas nos princípios fundamentais e naqueles especificamente do direito tributário constitucional. A competência tributária é ainda indelegável⁶⁵, significando dizer que a pessoa jurídica que recebeu a competência para instituir determinado tributo não pode repassar esta competência, pois admitir esta possibilidade seria propiciar a modificação do texto constitucional através de norma infraconstitucional.

1.4 O ESTADO FEDERAL

Superado os parâmetros que norteiam a instituição e arrecadação dos tributos dentro do Sistema Constitucional Tributário brasileiro e as outorgas de competências e

⁶³ BRASIL, Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966. *op. cit.* “Art. 6º. A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.”

⁶⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).”

⁶⁵ BRASIL, Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966. *op. cit.* “Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.”

limitações, deve-se atentar que a C.F na Seção VI⁶⁶ do título em comento discorre, igualmente da forma mais clara possível, acerca da repartição das receitas. E o sistema tributário brasileiro assenta-se na técnica de discriminação das rendas entre as entidades autônomas da Federação. No entanto, para se justificar a adoção deste sistema, deve-se atentar primariamente no embasamento político do estado brasileiro, esculpido no Federalismo.

A aproximação entre nações é incontestável, inclusive com a observância de ordenamento jurídico em comuns superiores hierarquicamente ao próprio regramento interno do país membro. Não é necessário esclarecer que estribado exatamente na diminuição da autonomia, os riscos devem ser minimizados visando à manutenção das características e independência singulares de cada ente federal. Deste panorama decorre o princípio Federativo.

Os países reconhecidos como unitários, onde a concentração de poderes é acentuada sem aparente descentralização política-financeira, também tem sofrido influência da nova dinâmica mundial, e a própria pressão popular por melhor atuação destes Governos tem causado a desconcentração dos poderes no âmbito interno, como ressaltado anteriormente.

⁶⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal: I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I. Art. 158. Pertencem aos Municípios: I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003). (Regulamento) III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios; IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios: I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.”

Distinguem-se as especificidades adotadas por cada país acerca da divisão ou não do estado político nacional, porém é consenso que a federação prima pela unicidade ao necessitar do poder central, respeitando ainda as autonomias federadas⁶⁷. Pode-se distinguir entre as principais características que a Confederação é a reunião de estados soberanos e o Estado Federal é composto por unidades autônomas. A Confederação é formada por um tratado, ao passo que a Federação pela Constituição que pode regulamentar a intervenção em suas unidades, impossível na Confederação.

Soma-se ainda, que nesta, os indivíduos conservam a nacionalidade do Estado-parte e o membro pode-se retirar quando quiser, questão vedada na Federação e sua população mantém uma única nacionalidade.

Tratando especificamente do Estado Federal para se chegar ao caso brasileiro, insta afirmar como característica marcante a descentralização política capitaneada pela possibilidade de criação de outras pessoas com competências, inclusive legislativas, característica que denota a presença da autonomia, ao contrário do estado unitário que terá no máximo o exercício da desconcentração, entendida como atribuição de competências e deveres públicos a outros órgãos internos do Estado, porém não dotados de personalidade jurídica própria.

Ao contrário, a descentralização do Poder Público transfere para outra entidade pública, geralmente mediante criação por lei, a titularidade em relação à competência a ele outorgada pela Constituição. Cria-se a nova entidade e junto ou posteriormente transfere as finalidades específicas. Dentro do direito administrativo, tem-se as autarquias, fundações públicas, e empresa estatais. E exatamente esta noção no universo político justifica a criação dos Estados-membros e os Municípios, ressalvando-se que a criação destas entidades ocorre pela via constitucional.

A evolução do federalismo brasileiro inicia-se com a decomposição do Estado unitário, ao contrário dos Estados Unidos, cujas distinções culturais e étnicas culminaram com o sistema federativo deste país. O Brasil era um estado

⁶⁷ BERT, Flávio de Azambuja. *Direito Tributário e Princípio Federativo*. Direito Tributário e Princípio Federativo. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 25.“(…) há base para aferir que a natureza jurídica do Estado Federal, definida a partir da independência dos Estados Unidos da América do Norte e adaptada às peculiaridades de outras nações que adotaram tal forma estatal, se opõe ao Estado Unitário, na medida em que neste há apenas uma ordem de poder centralizado, sem atribuição de autonomia a entes regionais ou locais, tendo, quando muito, alguma forma de desconcentração de atribuições administrativas, mas não de autonomia política e legislativa

descentralizado, decorrente da sua própria extensão territorial que provocava imensas desigualdades regionais e culturais. A proclamação da República e os dois primeiros governos militares mantiveram na prática o unitarismo imperial e das oligarquias, sendo o federalismo presente tão somente no texto da Constituição de 1891.

Com a movimentação do Estado de São Paulo que caminha contra os interesses do governo central e passa a exigir autonomia estatal é que se escancara a independência dos estados de fato, e ao mesmo tempo revela a progressão deste estado membro restando evidente as diferenças em relação aos demais⁶⁸.

A autonomia real dos Estados naquela Constituição não foi reproduzida aos Municípios, apesar do Art. 68 conceber os municípios com independência em que diga respeito aos assuntos de seu estrito interesse⁶⁹.

A Revolução de 1930 marcou o instituto da intervenção federal, onde a situação do país era prescrita pela crise política e mudanças de caráter socioeconômico, e o federalismo sofreu com a ingerência do poder central, sendo que os estados membros passaram a se socorrer na união para receber auxílios e incentivos, quadro que arruinou a incipiente autonomia dos estados.

A Constituição de 1934 nasce visando o fortalecimento da unidade nacional, e consagrando ao mesmo tempo a autonomia dos estados, devendo-se valorizar ainda os municípios como centros primitivos da vida social, atividade econômica e força política. É com esta Constituição que se forjou o federalismo cooperativo com as bases lançadas à democracia social. A Constituição de 1937, fruto de golpe de Estado, retroagiu ao cenário centralizador, sendo que a seguinte, de 1946 retoma a marcha da C.F de 34 e da federação⁷⁰.

⁶⁸ FERREIRA, Janice Helena. A Federação. Do livro por uma nova Federação. Coord. Celso Ribeiro Bastos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 28.

⁶⁹ BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 15 jan. 2016. “Título III. Do Município. “Art 68 - Os Estados organizar-se-ão de forma que fique assegurada a autonomia dos Municípios em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse.”

⁷⁰ FERREIRA, Janice Helena. *op. cit.*, p. 45. “A Constituição de 1946 é edificada no pós-guerra e revela um caráter social-democrata, visando o restabelecimento da federação. Ela concilia os direitos e garantias individuais com os direitos sociais, apresentando progresso com referência à intervenção do Estado no domínio econômico e à participação dos trabalhadores nos lucros das empresas. O federalismo cooperativo é restaurado, trazendo grandes transformações. Quando da edificação do Texto, já havia a intenção de valorizar os Estados, dando-lhes descentralização política e administrativa, mantendo-os todavia, integrados à União.”

O cerne da C.F de 46 era aliar teoria à prática, e instalar verdadeiramente as bases do federalismo cooperativo no país, inclusive valorizando os Municípios com a auto-administração. No entanto, surge a consciência das desigualdades entre as diversas regiões, podendo-se dizer que historicamente se encontra neste período o início do dilema em pugnar a presença maciça da União, enquanto ente cristalinamente mais forte no intuito de corrigir as distorções sociais, em detrimento da almejada independência dos estados.

1.5 DO PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO

O período anterior a Constituição de 1.988 é marcado pela restrição as liberdades, e este viés transborda através da C.F de 67 e Emenda 1/69 ao campo da organização política estatal com o recrudescimento ao estado unitário comandado pela União e os militares. Assim talvez se justifique que o caput inaugural da Magna Carta de 88 diz que a “República Federativa do Brasil formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito (...)”⁷¹.” O legislador constituinte apregoou notória importância a federação, fazendo-se reconhecer o princípio federativo, e inviabilizando mudança ou flexibilização sob pena de alterar o próprio Estado brasileiro tal qual foi formatado pela Constituição.

Por princípio, entende-se o mandado de otimização indicando um fundamento a nortear a decisão do intérprete no caso concreto. Ao contrário da regra que permite ou proíbe (modais deônticos), o princípio norteia as bases para o melhor julgamento, e precisa ser coadunado com outros para se extrair a melhor adequação dentro da razoabilidade e proporcionalidade. Neste diapasão, tem-se que através do princípio federativo não existem comandos ou ordens a serem perseguidos pelos diversos entes que formam o pacto, extensível a conclusão para os demais Poderes (legislativo e judiciário) dos entes em questão.

⁷¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos”

É necessário que o Princípio Federativo dialogue com outros, como o Princípio Republicano, do Bem-estar, da Discricionariedade e Ampla Autonomia do Legislador, de forma que o resultado seja o equilíbrio entre os entes, sendo este o grande desafio da Federação brasileira que é composta dos seguintes elementos, consoante opinião de Flávio Azambuja Berti⁷²:

a) a existência de ordens parciais de poder político às voltas de um poder central; b) a igualdade jurídica entre a União e os Estados-membros; c) a atribuição de ampla autonomia jurídica, política, administrativa e orçamentária aos entes federados; d) a vedação ao direito de secessão dos Estados-membros e a concomitante indissolubilidade da Federação; e) a necessária atribuição de competências aos diferentes entes federados, algumas compartilhadas de modo comum ou concorrente e outras deferidas privativamente só aos entes periféricos, como é o caso das competências tributárias para impostos e das administrativas e legislativas residuais, decorrente do artigo 25, parágrafo 1º da Constituição de 1.988.

O artigo 18⁷³ da C.F merece destaque determinando que “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

O conceito de autonomia é basilar para se compreender o sistema federativo por se apresentar como caractere destas entidades. Aprioristicamente, a autonomia política concedida pela Constituição Federal à União, Estados-membros e Distrito Federal, além dos Municípios, pressupõe a capacidade de autogestão dos seus interesses particulares, quer dizer, independe dos demais entes para se governarem.

Partindo-se do enfoque da autonomia, prudente discorrer, mesmo que de forma sucinta, acerca deste artigo, e os entes da Federação pátria. Iniciando-se pela União que nada mais é que uma entidade que compõe a República Federativa do Brasil, no caso em exame, constituindo-se pela somatização das suas unidades autônomas, ou seja, Estados, Distrito Federal e Municípios⁷⁴.

⁷² BERT, Flávio de Azambuja. *op. cit.*, p. 81

⁷³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.*

⁷⁴ SILVA. José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo. op. cit.*, p. 493. “A União é a entidade federal formada pela reunião das partes componentes, constituindo pessoa jurídica de Direito Público interno, autônoma em relação às unidades federadas (ela é unidade federativa, mas não é unidade federada) e a que cabe exercer as prerrogativas da soberania do Estado brasileiro. Estado federal, com o nome de República Federativa do Brasil, é o todo, ou

O Artigo 25 discorre sobre as organizações dos Estados e lhe reserva no parágrafo primeiro “competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição⁷⁵”, acabando por afastar qualquer menção ao sistema unitário e se constituindo na base dos Estados-membros, que somente existem no caso brasileiro devido à atribuição de competências ou nas palavras de Esther Bueno Soares⁷⁶ “aos Estados cabem todos os poderes que explícita ou implicitamente a Constituição não lhes vede.” O Distrito Federal⁷⁷, por sua vez, ao contrário dos Estados que deverão ser dispostos através de Constituições, reger-se-á por Lei Orgânica conforme preceitua o Art. 32.

Mesma forma de organização política-administrativa formal trazida aos Municípios que foram galgados a membro integrantes da Federação pela Constituição de 1.988⁷⁸, e como tido, exaurindo a plenitude da autonomia, responsabilizando-se pela vida primária de seus cidadãos e conduzindo às cidades ao desenvolvimento consoante demandas e características locais.

Nota-se que a grande fundamentação do Pacto Federativo Constitucional brasileiro reside nas discriminações das competências. A C.F traz no art. 21 a competência da União para tratamento sobre um grande bloco de situações, cabendo ao artigo seguinte sua competência legislativa de forma privativa. O Artigo 23 da Constituição Federal discorre sobre as competências em comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo que no artigo posterior são fixadas as competências concorrentes entre as entidades integrantes da Federação.

Como relatado em relação aos Estado-membros, a C.F concedeu competências que não tenham sido atribuídas expressamente à União e aos Municípios e as não vedadas pela mesma. Quer dizer em relação aqueles dois entes, as competências são

seja, o complexo constituído da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, dotado de personalidade jurídica de Direito Público internacional.”

⁷⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição. § 1º São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição.”

⁷⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. *op. cit.*, p. 84.

⁷⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 32. O Distrito Federal, vedada sua divisão em Municípios, reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos com interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços da Câmara Legislativa, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição.”

⁷⁸ Idem, *ibidem*. “Art. 29. “O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos:”

horizontais, ou seja, foram enumeradas expressamente, coibindo a invasão de um poder no outro.

A competência em comum do Artigo 24 elenca rol de deveres, responsabilidades a cargo de todos os entes, cabendo à competência concorrente do Art. 25, a possibilidade de cada participante da Federação suplementar a legislação sobre as matérias discriminadas.

Anota-se particularidade do sistema brasileiro que é a ausência de hierarquia entre as entidades federativas, portanto não haverá hierarquia entre as leis federais, estaduais e municipais, nem mesmo, entre as leis estaduais e municipais⁷⁹.

1.6 REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA E PACTO FEDERATIVO

Como visto, a Constituição Federal dispôs horizontalmente sobre às competências de cada ente federado, quer em relação aos assuntos de interesses quer seja sobre a capacidade legislativa sobre as diversas matérias. Especificamente em relação ao Sistema Tributário Nacional, a sistemática repetiu-se, discriminando-se as competências legislativas tributárias de cada ente para confecção legislativa e cobrança dos tributos.

Deve-se neste momento, aprofundar-se quanto à repartição das receitas auferidas entre os membros do sistema federativo⁸⁰. Na verdade, almejou-se através do

⁷⁹ FACHIN, Zulmar. *op. cit.*, p. 370. “Cada membro do pacto federativo pode exercer todas as competências que lhes forma atribuídas pela Constituição Federal, o que implica afirmar que, ao reverso, nenhum deles poderá exercer competências pertencentes, com exclusividade, a outro membro federativo.”

⁸⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal: I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I. Art. 158. Pertencem aos Municípios: I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios; IV - vinte e cinco por cento do produto da

autogoverno, que as entidades locais e as estaduais respondessem pelas funções estatais com certa independência em relação União.

Destarte, a realidade do sistema federal brasileiro como um todo, reside exatamente nas transformações políticas, econômicas e sociais nos últimos tempos, colocando em cheque o próprio pacto federativo. A raiz do problema, reside no complexo de competências e repartições das receitas contabilizadas, normalmente causando desconforto para os municípios de forma geral e estados-membros com menor grau de desenvolvimento, posto se tratar muitas vezes, a repartição de receitas advindas do Governo Federal por exemplo, como única fonte para manutenção das atividades destes entes menores.

José Afonso da Silva⁸¹ diz que:

Mais real, no entanto, é a dificuldade de conciliar o princípio federalista com o sistema de planejamento global (nacional) da economia, já que este pressupõe centralização de decisões e de controle, enquanto o federalismo é, por definição, descentralizador. Se se reconhece aos Estados e aos Municípios capacidade autônoma, inclusive para planejar suas atividades, torna-se problemático conseguir mecanismos que evitem entrechoques, contradição e incoerência entre os planos nacionais, os estaduais e os municipais. Por outro lado, impor uniformidade de cima para baixo consistirá em quebrar as autonomias das entidades regionais e locais. Um sistema integrado de planejamento harmônico é de difícil esquematização dentro de uma federação efetiva. A Constituição abre perspectivas nesse sentido, quando declara que a lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento (art. 174, § 1º). Uma forma possível é a integração por via de concertação entre União e Estados, de seus planos.

A justificativa para adoção do sistema federativo brasileiro tem nas dimensões geográficas grande aliado. Pensar setorialmente dentro das necessidades econômicas, sociais e culturais de cada região, mostra-se como fórmula salutar para se compreender

arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios: I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.”

⁸¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. op. cit., p. 696.

as diferenças e corrigir as distorções. No entanto, o pensamento econômico oriundo da grande massa de tributação incidente sobre a população em geral e sua distribuição deve aflorar como caminho a ser buscado para a implantação de políticas que de fato minimizem os danos causados ao longo da história.

O escopo constitucional da repartição dos tributos adentrou neste pensar. Afinal, seria demasiadamente simplista e fadaria ao extermínio dos estados e municípios, caso a competência legislativa tributária se confundisse com o sistema de cobrança dos tributos, e finalmente resguardasse o produto arrecadado tão somente para o ente que tivesse a capacidade legislativa sobre os mesmos⁸².

Nasce o direito de repartição com a criação do tributo. Ao contrário senso, com a instituição da espécie tributária específica, a repartição constitucional deverá ser aplicada. Surge o problema que será abordado mais detalhadamente no capítulo seguinte, da renúncia sem lei específica ao tributo criado, já que não poderá prejudicar a plena fruição da participação nas receitas tributárias⁸³.

A Constituição Federal através do Art. 160⁸⁴ buscou ainda frear quaisquer intuítos escusos por parte da administração, ao proibir a retenção das parcelas inerentes aos Estados, Distritos Federais e Municípios. No entanto, não impediu que a União e os

⁸² SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. *op. cit.*, p.136 “Sistema tributário e discriminação de rendas são, porém, conceitos inconfundíveis. Aquele constitui-se do conjunto dos tributos existentes em um Estado, considerado seja nas suas recíprocas relações, seja quanto aos efeitos globalmente produzidos sobre a vida econômica e social. Existirá em todo Estado, sem consideração de sua estrutura formal. A discriminação de rendas, ao contrário, constitui um dos aspectos nucleares da disciplina jurídica do Estado federal. É elemento da divisão territorial do poder político. Insere-se na técnica constitucional de repartição de competência.”

⁸³ CARRAZA. Antonio Roque. *op. cit.*, p. 778. “Este prejuízo foi causado, a nosso ver, pela União, quando editou as Resoluções CMN-644/1980, 1.853/1991 e 2.012/1993, que isentando de IR uma série de investimentos, diminuíram indevidamente a arrecadação do tributo, em detrimento dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. (...) estes atos administrativos, editados com base na mencionada delegação, determinaram, ao longo dos anos, expressiva diminuição na arrecadação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Este fenômeno, como não poderia deixar de ser, teve direta repercussão na formação dos Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal (art. 159, I, “a”, da CF) e dos Municípios (art. 159, I, “b”, da CF). (...) A anômala situação aqui descrita persistiu até o ano-calendário de 1997, quando as reduções e exonerações fiscais, antes deliberadas por instrumentos impróprios (resoluções editadas com base em competência delegada), passaram a sê-lo por lei, mais especificamente pelo art. 1º da Lei 9.481, de 13.8.1997, com redação dada pelo art. 20 da Lei 9.532.”

⁸⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos. “

Estados condicionassem o repasse ao pagamento dos seus créditos e de suas autarquias⁸⁵.

E reside exatamente no §1º do mencionado dispositivo outro vetor de discussão das autonomias instauradas, pois é cediço que os Estados e os Municípios são grandes devedores da União. Condicionar o repasse de recursos aos pagamentos das dívidas apenas gera maior empobrecimento dos entes endividados que necessitam esperar pela vontade do ente maior para obter os dividendos garantidos por lei.

Sacha Calmon Navarro Coelho⁸⁶ disserta que existem duas formas de participação nas receitas, a direta e a indireta. Ambas previstas na Constituição Federal, tem-se na primeira que concede um percentual determinado das rendas auferidas aos entes do sistema. A indireta é mais complexa tratada pelos Fundos que são formados pela arrecadação geral de determinados impostos e os entes dividem este somatório de acordo com os ditames legais pré-estabelecidos.

Toda a divisão está capitaneada na Seção VI do Sistema Tributário Nacional sendo as fórmulas bem auto-explicativas. No entanto outra reflexão pode ser feita, a matéria relativa à repartição de receitas, de novo remete ao enfoque da unidade da Constituição Federal e do próprio Direito.

Isto porque pode ser bem harmônico tratar-se de matéria financeira, ligado portanto ao Direito Financeiro, que estuda a chamada atividade financeira do Estado. A assertiva serve para tão somente mensurar a multidisciplinariedade proposta. Veja que quando se visualiza a função financeira integral estar-se diante do fenômeno de obtenção de recursos públicos, competência legislativa, cobrança e aplicação das receitas. O direito tributário preocupa-se com a tributação, e esta realizada, entra em cena o arcabouço constitucional e infra-legal que disporá sobre o destino dos numerários arrecadados, o que no prisma proposto seria a fase final do sistema financeiro estatal.

De outra forma, o fenômeno tributário inicia sua trajetória com a Constituição Federal ao discriminar as competências autorizando aquelas pessoas jurídicas a instituírem os tributos. E termina com o pagamento, extinguindo-se o crédito tributário.

⁸⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000) I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias.”

⁸⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 346-347.

Assim, a destinação de toda a arrecadação, o que vai ser feito com o dinheiro, está afeto ao direito financeiro, que buscará interpretar a atividade do Estado sobre o capital amealhado,⁸⁷ ou seja, como divide e qual quais entes, ou diretamente, onde se gasta e como, são perguntas que deverão ser respondidas pelos instrumento das finanças dos entes.

Seja como for, a União ao repartir as receitas auferidas com os Estados e Municípios, e aqueles repartindo com os Municípios pertencentes ao território ficcional, almejou propiciar condições econômicas para que todos os entes federativos consigam realizar seus deveres constitucionais. Afinal, os objetivos da República Federativa do Brasil, depois dos apontamentos, deverão ser percorridos por todos os entes federativos, denotando-se a importância máxima do sistema organizacional político brasileiro. A Constituição Federal ao retratar de forma tão rígida a tributação, teve como viés desestimular práticas perniciosas que prejudicassem os Estados-membros e os Municípios.

No entanto, a fórmula das competências tributárias, sistema arrecadatório e repartição de receitas adotada entre as pessoas políticas de direito público, em que pese ser apontada por boa parte dos juristas como mote constitucional praticamente perfeito, enfrenta problemas, sendo que inclusive, alguns deles foram pincelados. O tema central do presente estudo aborda exatamente um imposto específico que vem causando imensos debates nos Tribunais, e mostra-se como resumo dos enfrentamentos atuais do Pacto Federativo na luta para a redução das instauradas desigualdades regionais.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) apresenta-se como principal fator de arrecadação dos Estados-membros. A Constituição Federal outorgou competência legislativa aos entes estaduais para legislar sobre o imposto, este fato está provocando concorrência entre os estados devido à vigência de alíquotas diferenciadas, e fomentando os incentivos fiscais concedidos a conglomerados empresariais sem respeitar o texto constitucional. O fenômeno denominado Guerra Fiscal atingiu a Corte Constitucional que elaborou a Proposta de Súmula Vinculante nº 69 que declararia a inconstitucionalidade de leis estaduais que concederam incentivos

⁸⁷ CARRAZA. Antonio Roque. *op. cit.*, p. 782. “Como quer que seja, a Constituição Federal acolhe as duas modalidades de competência: a tributária (faculdade de instituir tributos) e a financeira (direito de participar do produto de sua arrecadação). Ambas ocupam a mesma hierarquia, é dizer, geram o mesmo tipo de direito às pessoas políticas que as possuem: o direito de obter fundos, seja por arrecadação própria, seja mediante participação no produto da arrecadação alheia.”

fiscais sem a aprovação unânime do Conselho de Política Fazendária (Confaz). A repercussão do movimento no Judiciário é aguardado pelos contribuintes que realizaram seus investimentos em territórios baseados em diplomas legislativos até o presente momento considerados válidos.

A declaração de inconstitucionalidade, sem a modulação dos efeitos da PSV 69, representaria a cobrança retroativa do ICMS pelas Fazendas Estaduais, maculando a segurança jurídica dos empresários que aportaram recursos para o desenvolvimento das atividades econômicas em determinado Estado membro e Município.

O desenvolvimento regional uniforme do país encontra nos benefícios fiscais do ICMS, vetor importante para a consecução do objetivo da República Federativa. No entanto, a utilização indiscriminada pelos entes federativos acabou provocando a discussão suscitada nos Tribunais, e o Legislativo apresenta inúmeras de modificação da sistemática do imposto, no compasso de equalizar a arrecadação e distribuição do produto arrecadado através do ICMS.

Ao mesmo tempo, busca-se nos dois Poderes medidas concretas e eficazes de reduzir a concorrência tributária para se fomentar o crescimento social e econômico das diversas regiões e manter a hegemonia do Pacto Federativo.

2 POLÍTICA TRIBUTÁRIA EXTRAFISCAL

2.1 A FISCALIDADE E A EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

Antes de analisar com maior atenção os elementos da extrafiscalidade, importante comentar as características fiscais dos impostos, em especial o ICMS. O Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem origem no Imposto de Vendas e Consignação (IVC), sendo transformado na Constituição anterior,⁸⁸ como imposto de mercado, tendo o conceito ampliado abrangendo atualmente ainda as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mantendo-se a competência aos Estados e Distrito Federal⁸⁹.

Pode ser comparado com o IVA ou TVA europeu, Imposto ou Taxa sobre Valor Agregado devido à estruturação, que será em linha geral abordada. A função do ICMS é predominantemente fiscal, isto porque, pode ser representado com características eminentemente extrafiscais. Possuir funcionalidade fiscal significa dizer que é fonte de receita direta, apresentando-se na verdade, como imprescindível forma de arrecadação dos estados e do Distrito Federal. Por ser marcadamente nacional, recairia melhor ser de competência da União para evitar conflitos entre os componentes do Pacto Federativo.

O fato é que não são três impostos (circulação de mercadorias, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e prestação de serviços de comunicações), mas apenas um, já que a não-cumulatividade os interliga. O fato gerador do ICMS é aquele descrito na lei do Estado, ou do Distrito Federal que o institui.

O que deve caracterizar o fato gerador⁹⁰, de acordo com os limítrofes pautados pela C.F, encontra-se na palavra “operação”, quer dizer, “circulação de mercadoria” é

⁸⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.”

⁸⁹ Idem, *ibidem*. “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).”

⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, p. 252. “No direito positivo brasileiro, entre os doutrinadores, e na jurisprudência, vemos reiteradamente empregado fato gerador, quer para

mera adjetivação. Quer dizer, que somente terá relevância para a órbita jurídica passível de caracterizar a hipótese de incidência se houver transferência de titularidade da mercadoria, sendo que a mera circulação de determinado bem de uma esfera à outra sem a mudança do titular não caracteriza o fato impositivo tributário⁹¹.

A Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996⁹² atendeu o dispositivo constitucional acerca da necessária feitura de L.C em matéria tributária, instituindo as regras gerais do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e de comunicação.

A L.C, como não poderia deixar de ser, basicamente reproduziu os fatos geradores do ICMS de acordo com os ditames constitucionais, e Hugo de Brito Machado⁹³ esclarece que:

A principal dessas operações é, sem dúvida, o contrato de compra e venda. Vale ressaltar, todavia, que um contrato de compra e venda de mercadorias, por si mesmo, não gera o dever de pagar ICMS. Não é fato gerador desse imposto enquanto não implique circulação de mercadoria. Por isso mesmo é importante o sentido da expressão *operações relativas à circulação de mercadorias*, que há de ser entendida em seu conjunto, e não o significado de cada uma das palavras que a compõem.(...)Por isto um contrato de compra e venda de mercadorias, considerado isoladamente, como simples negócio jurídico, não gera o dever de pagar o ICMS, dever esse que surge, todavia, da circulação da mercadoria, como ato de execução daquele contrato.

Devido à complexidade envolvendo os elementos do ICMS aliadas a diversas interpretações sobre seus vocábulos definidores, várias vezes os Tribunais se viram obrigados a interceder no intuito de mitigar os conflitos entre o Fisco e a ânsia da cobrança, e os contribuintes, que por vezes reclamavam quanto à incidência do mesmo.

mencionar-se a previsão legal do fato, elaboração tipicamente abstrata, que se situa na âmbito das ideias, no altiplano das construções normativas gerais e abstratas; quer os fatos jurídicos, enquanto enunciados denotativos que ocupam a posição sintática de antecedentes das normas individuais e concretas.”

⁹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *op. cit.*, p. 462.

⁹² BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 15 jan. 2016. “Art. 1º Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

⁹³ MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 246.

A questão posta à prova acabou por ter no contorno jurisprudencial, especialmente do Supremo Tribunal Federal⁹⁴ (Re 113.090/PB, Ag Rg – Sp 131.941, Re 113.101-2, Representação 1.181-Pa), a pacificação sobre as principais características do regulamento do ICMS. Dentre os apontamentos jurisprudências, destaca Sacha Calmon Navarro Coelho⁹⁵ que:

Primus – A autonomia dos estabelecimentos de um mesmo titular, em tema de ICM/ICMS, não é suficiente par autorizar a incidência do imposto nas transferências de mercadorias e insumos (matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem) seja ou não contínua a área geográfica onde estão situados ditos estabelecimentos. *Secundus* – A mera e estrita saída física de mercadorias não caracteriza o fato jurídico do ICMS, necessária a circulação econômica e, primordialmente, a jurídica, que se perfazem somente quando ocorre alteração na titularidade de mercadoria ou serviço. *Tertius* – O princípio da não cumulatividade, gerando a conta gráfica débito-crédito, de modo a ‘compensar’ o estabelecimento do mesmo titular recebente das mercadorias, não justifica a incidência do ICMS nas transferências, que são meros deslocamentos ou movimentações físicas de insumos ou mercadorias. A este fundamento decretou o STF a inconstitucionalidade de várias leis estaduais, irrelevante a alegada permissão de lei complementar, no caso o Decreto-Lei nº 406/68, que lhes fora dada para tributar transferências, hoje reiterada pela Lei Complementar 87/96.

Outro elemento que merece destaque é o da não cumulatividade. Ao lado do imposto sobre produtos industrializados (IPI), o ICMS por força constitucional diz que o valor do imposto deverá ser compensado em cada operação com o valor cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal⁹⁶.

O princípio da não cumulatividade visa coibir a cobrança do imposto com “efeito cascata”, se voltando para o consumidor e não para os contribuintes do ICMS. A justificativa reside no fato de ser tanto o ICMS quanto o IPI multifásico, quer dizer, embasados em várias fases em que se pode fracionar o clico de produção dos produtos. A supressão da não cumulatividade do texto constitucional ocasionaria aumento irreal

⁹⁴ BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1457915>>. Acesso em: 15 jan. 2016.

⁹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *op. cit.*, p. 466.

⁹⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 155, §2º, I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.”

dos preços dos produtos e serviços comercializados ante a exponencial oneração da carga tributária daqueles⁹⁷.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias apesar de ser descrito pelo texto da Magna Carta como de competência dos Estados, reservou a órgão neutro, o Senado Federal a fixação de alíquotas mínimas nas operações internas, além de alíquotas máximas visando resolver conflito que envolva interesse dos Estados⁹⁸. Justifica-se a “intervenção” de órgão federal visando à manutenção e equilíbrio dos Estados-membros da Federação, ante a observância da não-cumulatividade e a importância arrebatadora em geral que provoca o imposto nas contas dos entes estatais, não se constituindo em exagero afirmar na própria manutenção do Pacto Federativo.

Isto porque, a órbita de incidência deste delicado imposto recai na circulação de operações interestaduais, sendo complexo evitar entechos entre os estados que almejam o aumento da arrecadação no intuito de manter a máquina administrativa, desenvolver suas regiões e promover o bem estar social. Lembrando que o objetivo máximo da República Federativa do Brasil não restará a cargo da União, por representar o poder central e deter por força de lei as maiores capacitações para tal, não podendo os estados se furtarem desta hercúlea responsabilidade.

Se a realização das políticas nacionais prescritas na Constituição demandam receitas, e a mesmas são engendradas basicamente da tributação, o ICMS está intrinsecamente posto como salvaguarda dos estados que buscarão sempre defender seus interesses, muitas vezes em detrimento dos demais.

⁹⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 210. “Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva mantêm congruência com o princípio da não-cumulatividade. O objetivo último da produção e circulação de mercadorias e prestação de serviços é o consumidor final. É para a satisfação de suas necessidades que está direcionada a atividade dos produtores, das empresas industriais, comerciais, prestadoras de serviços, etc. Estes, por sua vez, no desenvolvimento de suas atividades, submetem-se irrestritamente ao comando constitucional contido nos arts. 170 e seguintes, que lhes impõem o dever de observância à valorização do trabalho, da existência digna e da justiça social.”

⁹⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.*, loc. cit. “Art. 155. §2º. IV - IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.”

O problema de fundo do presente estudo reside na compreensão do ICMS como fator de reduções sociais e regionais. Para tanto, outro viés sobre o imposto será aprofundado. Não se tem por objeto, investigar como se processa a imposição tributária do ICMS, e se os estados diretamente pelo imposto realizam a atividade financeira dentro dos corolários institucionalizados.

Neste diapasão, mais vez o recorte é constitucional⁹⁹, remetendo-se a alínea “g”, inciso XII, parágrafo 2º, do artigo Art. 155 que diz

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) § 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.

O ICMS pode-se revelar como fundamental instrumento para a efetivação do direito do cidadão viver com mais dignidade em uma sociedade mais justa e equilibrada em todo o território nacional. Para tanto, a Constituição abarcou a possibilidade de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS para que estes membros da Federação possam atrair investimentos econômicos surgindo oportunidades de trabalho e geração de rendas, além de vastos benefícios indiretos para seus territórios.

Denota-se então da alínea “g”, do §2º, do Art. 155, o permissivo constitucional facultando as isenções e incentivos do ICMS, quer dizer, quando o imposto não é cobrado visando o atendimento de finalidade específica. Será abordado o cerne desta tributação extrafiscal, distinta da utilização conhecida como imposição tradicional (tributação fiscal), conforme visto, aplicada coercitivamente pelo Estado visando tão somente à captação de recursos para o Erário.

A extrafiscalidade necessariamente precisa da tomada de decisões políticas dos entes competentes. Também altera a função do tributo induzindo e estimulando práticas justificadoras da ausência de tributação, ou seja desonerando. Traçando paralelo final com a parafiscalidade, a pessoa jurídica delegada deve prestar serviço de interesse

⁹⁹BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.*

coletivo. A extrafiscalidade, por sua vez, encontra-se imantada na consecução da promoção social, de forma geral, objetivos estritamente sociais.

Neste diapasão, certa à definição de Hugo de Brito Machado¹⁰⁰ sobre a extrafiscalidade: “o tributo é extrafiscal quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, para buscar um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.”

Se o estado induz o comportamento econômico e social, necessária à justificativa, mesmo porque, pode haver restrições às individualidades. Sob o olhar da instrumentalização, quer dizer, os mecanismos de cumprimento das metas estabelecidas, o tributo, no caso brasileiro, terá caráter fiscal, sem dúvidas, preponderante para o custeio das despesas e manutenção das obrigações primárias.

No entanto, a função social do tributo eclode do principal instrumento de arrecadação estatal. Por isso, pode-se neste momento responder a indagação que percorreu o trabalho até o presente momento. A extrafiscalidade é uma ferramenta valiosa para a redução das desigualdades e promoção da justiça social, utilizando-se do tributo como fator de intervenção na economia induzindo o setor privado através de suas normas indutoras.

É o que diz André Elali¹⁰¹:

A tributação, todavia, não serve apenas para a arrecadação de recursos para o Estado. Há o lado da denominada extrafiscalidade, utilizando-se o tributo como mecanismo de regulação das atividades desenvolvidas pela iniciativa privada. E é cada dia mais importante esse aspecto da tributação, porquanto muitas vezes a direção de comportamentos econômicos e sociais mostra-se inadequada e ineficaz, sendo substituído pela indução, por estímulos e/ou agravamentos de natureza fiscal, inclusive para a prevenção de comportamentos ilícitos.

A política extafiscal ensejará a participação do legislador que poderá estimular ou desestimular comportamentos, instituindo tributos com fórmulas de cálculo regressivas ou progressivas e ainda conceder incentivos fiscais. A regulação econômica na propriedade privada e nos comportamentos dos cidadãos pelo tributo é característica

¹⁰⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 129.

¹⁰¹ ELALI, André. *Tributação e Regulação Econômica*. Um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. MP. São Paulo. 2007. p. 102.

essencial para se alcançar a extrafiscalidade, seria o campo de atuação da função extrafiscal, onde recai.

Aliás, sobre o poder de regular é necessário esclarecer que caberá a União, os Estados e ao Distrito Federal legislar sobre os temas relacionados à matéria econômica¹⁰², que abrange a produção, o consumo, a proteção do consumidor e do meio ambiente.

A competência de legislar ou de regular segundo André Elali¹⁰³ “é o poder de governar, ou seja, constitui o poder de restringir, proibir, proteger, encorajar, promover, tendo em vista qualquer objetivo público,(...)”

Na visão dos norte-americanos, o denominado poder de política. A C.F aglutinou os esforços de todos os entes da federação visando à consecução do desiderato social. Os parágrafos §1º, §2º §3º §4º deste artigo deixam claro que as normas gerais restarão a cargo da União, cabendo aos Estados e ao Distrito Federal exercerem a função reguladora em caráter suplementar, de forma a garantir a necessária harmonização das políticas nacionais construídas sobre o pacto federativo.

A autonomia e independência tão preconizada neste modelo de federação garantem ainda aos Municípios competência para legislar sobre a economia indutora em matérias adstritas ao seu peculiar interesse¹⁰⁴. A fixação destas diretrizes sobre todos os entes políticos competentes apenas ratificam a árdua missão de se buscar incansavelmente os fins instituídos.

Seria improdutivo ou ao menos academicamente ineficaz buscar diferenciar os elementos econômicos dos tributários quanto à extrafiscalidade. Na verdade, sequer existem tributos meramente extrafiscais, sendo que todos os tributos detentores de função de regulação restarão impregnados, ao mínimo que seja, de fiscalidade, tendo

¹⁰² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; V - produção e consumo; VI - florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição.”

¹⁰³ ELALI, André. *op. cit.*, p. 110.

¹⁰⁴ TRF 3ª Região – AC 93.03.028941-2 – (103753) – 3ª Turma – Relator Juiz Fed. Conv. Sílvia Gemaque – DJU 11.1.2006. “Constitucional – Tributário – Administrativo – (...) – Taxa de localização e funcionamento – Competência municipal, tendo em vista o peculiar interesse do Município – Inexistência de ofensa ao Princípio do Federalismo – Competência Municipal decorrente do exercício do Poder de Polícia. (...)3. O Município tem competência, tendo em vista seu peculiar interesse, para disciplinar as atividades econômicas ocorridas em seu território.(...)”

sua importância para o poder de tributar, ou meramente arrecadatório. Afinal, as funções citadas são facetas da mesma realidade e não podem ser ignoradas¹⁰⁵.

O necessário entrelaçamento entre os meios, capitaneados pela ausência de cobrança coercitiva dos tributos, e os fins, pautado na promoção do desenvolvimento social e regional é a abordagem pugnada no presente estudo.

De acordo com Daniel Cavalcante Filho¹⁰⁶, inserem-se como objetivos da extrafiscalidade, além da promoção do desenvolvimento regional ou setorial, a própria redistribuição de rendas, a defesa da economia nacional, e a orientação dos investimentos para os setores produtivos ou mais adequados ao interesse público. Percebe-se que a tributação é utilizada então como efetivação de políticas públicas de acordo com as necessidades territoriais e populacionais.

Na verdade, passa a ser um arranjo constitucional legítimo na formulação, mecanização e implantação para que uma política pública seja viável. Esta abordagem preconizada no Sistema Tributário Nacional Brasileiro a partir dos objetivos extrafiscais dos tributos e seus valores jurídico-sociais implícitos e explícitos na Carta Magna, tem por intuito fornecer subsídio para que o formulador de políticas públicas possa, em razão da falta ou a incipiência de recursos financeiros, conceber o desenho institucional de uma política pública.

Os esclarecimentos anteriores são necessários para a assimilação do universo da extrafiscalidade, não havendo como visto, quaisquer controvérsias de ser também matéria totalmente participante da política econômica, sujeitas aos preceitos norteadores colacionados pela Ordem Constitucional Econômica.

¹⁰⁵ SILVA, Daniel Cavalcante. *A Finalidade Extrafiscal do Tributo e as Políticas Públicas no Brasil*. Disponível em:

<<http://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/index.php/prisma/article/view/218/219>>.

Acesso em: 15 fev. 2016. Daniel Cavalcante Silva explora a CIDE exemplificando o duplo efeito do tributo. “Um exemplo do entrelaçamento de efeitos fiscais e extrafiscais encontra-se na denominada Cide-Tecnologia (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico), criada pela Lei 10.168, de 29 de dezembro de 2000 e destinada a financiar (elemento fiscal) o Programa de Estímulo à Intervenção Universidade-Empresa para Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é o de estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro (elemento extrafiscal), mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centro de pesquisa e o setor produtivo. A CIDE-Teconologia somente é devida pelas pessoas jurídicas que pagam royalties a titulares de direito de propriedade intelectual residentes ou domiciliados no exterior. Com esse tributo, o Estado brasileiro tem a possibilidade de desestimular esse tipo de pagamento tornando-o mais oneroso, reduzindo assim o gasto de divisas, ao mesmo tempo em que incentiva a demanda por tecnologia doméstica com vistas a contribuir para o desenvolvimento autóctone.”

¹⁰⁶ SILVA, Daniel Cavalcante. *op. cit., loc. cit.*

Na verdade, suas raízes positivistas estão embasadas nas contribuições paraestatais e as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), prescritas no Art. 149¹⁰⁷ que diz:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

A partir do momento que a C.F determinou a competência da União para a instituição desta gama de contribuições, permitiu esta forma de intervenção do estado no domínio econômico e necessariamente deveria descentralizar a administração pública para que as entidades receptoras destas receitas pudessem desempenhar suas atividades.

De fato, nota-se do texto constitucional, a abertura através das contribuições sociais, CIDE e de interesse de categorias profissionais e econômicas, a possibilidade de criação de pessoas jurídicas alheias à administração pública amealharem recursos próprios, legítimos, e que não seriam destinados às entidades tributantes originárias.

Sobre as chamadas receitas parafiscais, assim discorre Daniel C. Silva¹⁰⁸:

A criação de entidades paraestatais, com personalidade jurídica própria, gravitando em torno do Estado, mais especificamente na administração indireta, e assumindo funções das quais a Administração direta não seria capaz, fez surgir a necessidade de novas receitas paralelas ao orçamento fiscal que financiassem as respectivas despesas, assim, descentralizadas, daí a origem do termo parafiscal. Afetava-se um patrimônio estatal a um novo ente administrativo. Afetava-se uma receita própria para que com ela se desincumbisse da tarefa a ser descentralizadamente executada. Surgem assim, as chamadas receitas parafiscais.

O sistema de Caixas de Aposentadoria e Pensões instituído na década de 40, remonta através das contribuições previdenciárias, a primeira receita denominada parafiscal no país, tendo como objetivo específico o pagamento de pensões. Na Itália, esta forma de arrecadação singular visava municiar financeiramente a política sindical,

¹⁰⁷BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.*

¹⁰⁸SILVA, Daniel Cavalcante. *op. cit., loc. cit.*

estando presente ainda na França, onde as receitas paraestatais tinham como destinação o desenvolvimento de políticas sociais.

Em solo nacional destacam-se como entidades para estatais os Institutos de Previdência, Embratur, Sesc, Senai, entre outros. As Contribuições de Intervenção sobre o Domínio Econômico, as CIDEs, por sua vez, tem como finalidade o fomento de políticas públicas dos setores específicos em que são tributados, como a CIDE-Tecnologia e a CIDE-Combustível.

Denota-se assim, que a parafiscalidade traz o elemento conceitual da extrafiscalidade, como função social do tributo, quer dizer o tributo tem finalidade, sendo vertentes do mesmo objeto, ao contrário da aparente imparcialidade do tributo fiscal.

2.2 DA INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA E OS PRINCÍPIOS DA ORDEM ECONÔMICA

Aprofunda-se neste momento, as noções extraídas dos tópicos anteriores inerentes à própria intervenção do estado na economia e a maneira de se compilar o arcabouço da extrafiscalidade no sistema pátrio. A Constituição Federal destaca a atuação do Estado na economia a partir do artigo 170. Tais situações constituem instrumentos pelos quais o Poder Público atua e coordena a observância dos princípios da ordem econômica, tendo em vista a realização de seus fundamentos e seus fins.

Em linhas gerais, o chamado estado liberal, não se ingere na economia da sociedade, deixando basicamente o mercado se regular. Também não assume compromissos sociais, quer dizer é o estado mínimo, “aparecendo” para manter a ordem pública e zelar pelas liberdades individuais.

Não se trata de repetição de noções expostas. O foco é a ligação dos tributos para o estado liberal, quer dizer, a função do tributo neste sistema, enquanto elemento indispensável para o angariamento de receitas. É fácil construir a noção de que no estado que pouco se intervém na economia, baseado no capitalismo em sua essência, as funções estatais encontrar-se-ão reduzidas, portanto o tributo terá a finalidade precípua

de fiscalidade. Apenas para acarrear os cofres públicos visando à manutenção da máquina administrativa e gastos públicos obrigatórios.

O Estado social, por sua vez, é intervencionista, e fora a adoção expressa do legislador constituinte de 1.988. Com a necessidade de realização dos objetivos da República Federativa baseados na justiça social, é necessário reequilibrar as falhas existentes e diminuir as desigualdades sociais e regionais.

A crítica de Cláudia de Rezende Machado de Araujo¹⁰⁹ ao sistema intervencionista reside na ampliação das demandas estatais, fato que ocasionaria a facilitação de desvios de recursos e principalmente tornaria o estado ineficiente. Completa a autora, que se busca um terceiro estado na contemporaneidade, onde se manteria o modelo intervencionista comprometido com a justiça social, mas cuja atuação primasse eficiência e redução da onerosidade, respeitando-se ainda, as liberdades individuais.

Sob a égide do estado intervencionista, necessário à dissecação da sua correlação com a extrafiscalidade, elemento aliás, que lhe garante a própria essência jurídica. Eros Roberto Grau¹¹⁰ adota as seguintes espécies de intervenção do estado na economia: i) por absorção ou participação, quando o estado exerce diretamente alguma participação nas atividades econômicas; ii) por direção, quando impõe comportamentos; e iii) por indução, quando estimula e/ou desestimula determinados comportamentos, mas não de forma impositiva.

Neste diapasão, ocorrerá a intervenção do estado no domínio econômico quando atue como agente econômico qualquer, dentro do sistema capitalista calcado na livre iniciativa privada.

Convém transcrever a definição de domínio econômico para Luís Eduardo Schoueri¹¹¹

Fica claro, pois, que o Domínio Econômico há de ser compreendido como aquela parcela da atividade econômica em que atuam agentes do

¹⁰⁹ ARAUJO, Claudia de Rezende de. *Extrafiscalidade*. Brasília a. 33 n. 132 out/dez. 1996. p. 2. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/218/r133-29.PDF?sequence=4>>. Acesso em: 15 fev. 2016. “O Estado intervencionista, comprometido com a justiça social, objetiva reparar os males causados à sociedade pela política não-intervencionista. Todavia, este, por ter o campo de suas competências bastante alargado, torna-se mais oneroso, facilita a corrupção, acabando por tornar-se ineficiente.”

¹¹⁰ GRAU, Eros Roberto. *op. cit.*, p. 83.

¹¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário e Ordem Econômica*. Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho/coordenador Heleno Taveira Torres. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 540.

setor privado, sujeita a normas e regulação do setor público, com funções de fiscalização, incentivo e planejamento, admitindo-se, excepcionalmente, a atuação direta do setor público, desde que garantida a ausência de privilégios.

A manifestação será plasmada no primeiro caso, por absorção, quando o estado atue na economia através dos monopólios garantidos pela Constituição. O agente estatal pode ainda participar da economia nas hipóteses de concorrência direta dentro do mercado. Nas outras duas classificações, conforme Eros Roberto Grau, a intervenção do estado se dará através da regulação do mercado, operacionalizando com a edição de normas para ordenar o processo econômico, portanto sem participar dele enquanto agente efetivo.

Conforme exposto, o estado pode intervir no campo econômico consoante os preceitos constitucionais e de formas distintas¹¹². Atenta-se que a matéria está inserida sob a ótica do direito econômico como exposto no capítulo anterior, interessando para o presente estudo como se processa intervenção estatal na economia através da tributação.

Para tanto, retoma-se a noção do poder de tributar, revelando-se pela capacidade do Estado impor a determinados fatos e pessoas dentro do território o dever de transferência de recursos privados para o erário. Já o poder regulatório, conforme exposto, nada mais é que a forma de intervenção do estado na economia com o propósito de promover o bem público pela limitação e regulação da liberdade, do interesse e da propriedade. Até mesmo na análise morfológica, regular é direcionar, estabelecer limites regras, dirigir.

Esclarece-se que através da indução, não existe imposição estatal, residindo à concepção de encaminhamento preferível de ações e condutas. Diferentemente da direção, o Estado trilha o caminho a ser percorrido pelos agentes econômicos que deverá ser respeitado. Ou nas palavras de André Elali¹¹³:

Na hipótese de o Estado regular por indução, não são impostos comportamentos, mas privilegiados aqueles mais desejáveis. Já ao

¹¹² ELALI, André de Souza Dantas. *Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca das desigualdades regionais. op. cit.*, p. 104. “Tanto nos casos de o Estado intervir no e/ou sobre o domínio econômico, estará ele obrigado a observar os princípios que regem toda a ordem econômica e social. E a Constituição delinea, expressamente, tais princípios, que devem, necessariamente, vincular suas atividades como estrutura social politizada.”

¹¹³ Idem, *ibidem*, *loc. cit.*

fazê-lo pela direção, o Estado impõe a forma através da qual os agentes econômicos exercerão suas atividades, sob pena de sanções.

De fato, a partir do momento em que o Estado pode tanto impor comportamentos como estimulá-los, facilita-se a assimilação da diferença entre direção ou indução. No primeiro caso é realmente uma norma, restando à obrigação do agente como única possibilidade, caso contrário, incorrendo em desrespeito, haverá sanções expressamente previstas. Na norma indutora, o agente tem opções, pois ao receber estímulos ou desestímulos, assegura-se a adoção de comportamento diverso sem que pratique quaisquer atos ilícitos, tratando-se assim, de normas dispositivas.

Desta ponderação, conclui-se que o estado não tem o condão de intervir por direção utilizando-se às normas tributárias, afinal, caberá ao contribuinte praticar ou não o fato gerador. Decorre desta conclusão, que quando o estado intervém estimulando ou desestimulando condutas pela tributação, a norma tributária indutora será em primeiro lugar, uma norma tributária¹¹⁴.

Neste viés, o tributo surge como fator preponderante para operacionalizar a intervenção do estado na economia, no exercício do poder regulatório estatal, através das normas indutoras. Neste caso, o legislador deverá estar atento com a possibilidade dos incentivos ou desincentivos não serem suficientes para que o agente econômico pratique o comportamento induzido, pois conforme dito, prescreve-se a possibilidade de adoção de conduta diversa, sem que incorra em qualquer tipo de infração.

Se o legislador deverá de antemão ficar ciente que existe a possibilidade de não convencer o agente econômico a agir conforme preconizado, questionam-se quais os critérios deverão ser observados para a realização de determinada política econômica indutora de forma mais satisfatória possível, ou que atenda as finalidades propostas com o engajamento dos atores econômicos.

É lógico que a resposta dependerá do caso em concreto, e em leitura simplista, de acordo com a livre adoção de política pública conforme a visualização das necessidades. No entanto, a análise do legislador recairá inexoravelmente no mercado, e

¹¹⁴ ELALI, André de Souza Dantas. *Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca das desigualdades regionais. op. cit., loc. cit.* “O agente econômico não fica obrigado a se submeter aos seus balizamentos, porquanto têm elas a natureza de estimular e/ou desestimular comportamentos que vão ser decididos pelo próprio destinatário das normas.”

este será em última instância o real termômetro diante das opções de se seguir a indução ou não, se a tomada de decisão política afetou positiva ou negativamente a economia¹¹⁵.

Os incentivos baseados no mercado revelam-se como tendência moderna, exatamente para minimizar os riscos dos insucessos legislativos na intervenção econômica. Caberá ao legislador aferir a atuação dos agentes econômicos dentro da realidade mercadológica, avaliando os custos dos serviços e produtos, carga da tributação e capacidade real da concorrência, entre outros.

A partir do momento que o panorama global é levantado, torna-se mais eficiente a adoção de políticas intervencionistas que visarão corrigir as falhas existentes e estimular os setores necessários. E quando desejado ainda, pode em sentido contrário, frear setores onerosos ou improdutivos através do desestímulo. Como efeito direto, o setor privado tenderia a aceitar a indução positiva proposta ou se absteria da prática desestimuladora. Ao se reorganizar, o mercado estaria preenchido por agentes mais competitivos, menos onerosos e mais eficientes, e os consumidores mais seguros e dispostos ao consumo.

Para exemplificar, apresenta-se ao lume o estudo de caso sobre a importância da abordagem analítica do mercado e o estado regulatório. Trata-se das taxas verdes e os incentivos políticos nos Estados Unidos¹¹⁶. Naquele país, a partir de alguns levantamentos realizados em setores da indústria, iniciando-se o trabalho no ano 1.982, a Agência de Proteção ao Meio Ambiente averiguou a necessidade de alterar a política tradicional de controle de poluição.

¹¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *op. cit.*, p. 541. “Ponto relevante da intervenção por indução é que ela, longe de afastar o mercado, o pressupõe, já que se vale de meios de convencimento cujo efeito apenas se dá num cenário em que o destinatário da norma pode decidir pela conveniência, ou não, do ato visado. Assim, quando se cogita, por exemplo, do instrumento tributário como meio de internalizar as externalidades, o que se faz é transferir os custos ao mercado, por meio do mecanismo de preço, cabendo aos produtores e consumidores decidir em última instância, sobre o sucesso ou fracasso de um produto. No sentido inverso, isenções pontuais podem induzir os consumidores em direção a determinados produtos. Em todos os casos, de qualquer modo, no lugar da decisão política, privilegia-se o mercado como centro decisório para determinar quem vai produzir (ou consumir) e quanto será produzido (ou consumido).”

¹¹⁶ GREEN TAXES AND INCENTIVE POLICE DE GLENN P. JENKIS E RANJITLAMECH. *Green taxes and incentive policies: an international perspective*. San Francisco: International Center for Economic Growth and the Harvard Institute for International Development, 1994. “Market-oriented pollution-control strategies have emerged due to a realization that traditional regulatory approaches are inefficient for most population abatement.(...) Third, concern over the impact of environmental regulations on the strength of the national economy and the nation’s ability to compete in international markets is acute. Consequently, policy makers place an increasing emphasis on the degree and type of burdens placed on businesses and individuals”.

Exatamente este é o enfoque que deve ser entendido, quer dizer, a partir de constatações factuais dentro dos diversos segmentos de mercado, o governo americano consolidou as bases necessárias para buscar estratégias diferentes visando o atingimento de políticas indutores eficientes. No caso específico, a *Environmental Protection Agency* estimou em mais de 100(cem) bilhões de dólares o gasto anual com os pagamentos destinados por força de leis e regulamentos federais de controle da poluição.

E os valores elevados despendidos pelas indústrias não se mostrava proporcional à concretização da política implantada até o presente momento visando reduzir os índices de poluição. E na verdade, aqueles valores já estavam representando o maior custo na produção de vários segmentos. O estado portanto, intervinha cobrando e induzindo comportamento, mas as metas de redução e controle da poluição, enquanto política pública de imprescindível relevância, não gerava os resultados satisfatórios e onerava em demasia o setor produtivo.

Os governantes começaram inicialmente, a buscar estratégias que otimizassem a maior redução da poluição por dólar gasto. Em segundo lugar, percebeu-se que os custos de instalação e operação dos equipamentos de controle obrigatórios variava muito entre os diversos segmentos industriais.

Para se ter maior eficiência (menos custo) na redução da poluição, indústrias com os custos mais baixos de abatimento deveriam reduzir seus níveis de poluição com a devida compensação em relação às indústrias com maiores custos de abatimento. O estudo indicou ainda que, os gastos de controle de poluição representa uma pequena parte do custo total da maioria das indústrias.

Na verdade, excepciona a regra apenas três setores, no quais os custos de instalação e manutenção dos equipamentos obrigatórios de redutores de poluição representam 55(cinquenta e cinco) por cento do custo total para a indústria, sendo o caso do setor químico, refinamento de petróleo e metais primários. Com a implementação de novas políticas reducionistas de custos de controle da poluição, o setor industrial fortaleceu-se internamente e aumentou muito a competitividade internacionalmente, e os EUA passaram a ser referência em política ambiental industrial para o mundo.

Quer dizer, a intervenção estatal, em que pese estar impregnada de natural conteúdo político, não pode ser vista sob este manto, já que a atmosfera econômica

financeira é vetor que merece ser aquilatado para embasar a indução. E transparece ser inegável que a finalidade é determinar a alteração desta intervenção tendo como balizas a análise do comportamento do mercado.

Outros limites certamente deverão ser observados pelo legislador, destinatário da elaboração das normas de intervenção estatal no domínio econômico, os princípios constitucionais. O embasamento é com as normas de indução, apenas lembrando, que a extrafiscalidade deve atender aos princípios constitucionais de forma geral, ainda sujeita, aos informadores do sistema tributário nacional.

Mas se as normas de indução foram avaliadas sob o prisma intervencionista econômico, deverá se amoldar também aos princípios instituídos a partir do Art. 170 da Constituição Federal que trata sob a Ordem Econômica Financeira, aproveitando-se o ensejo, para contextualizá-los individualmente e ponderando acerca da necessária correlação com as normas indutoras.

O primeiro princípio esculpido na Ordem Econômica é a soberania nacional, devendo ser entendida como a liberdade de decisão nacional enquanto a implementação de políticas econômicas, buscando a redução de dependência aos estados estrangeiros. Registra-se que em nada se aparenta em relação ao isolamento, ao contrário, estimula-se a coparticipação em mercados internacionais, cabendo ainda ao necessário cumprimento dos tratados firmados.

Porém, na seara das normas indutoras, a citada garantia representará o estímulo à produção nacional, havendo plena coesão entre a soberania nacional e indução tributária. É o que se depreende do Art. 218, §4º da Constituição Federal¹¹⁷ que cobra apoio às empresas que investem em pesquisa e criação de tecnologia adequada ao País, entre outras¹¹⁸.

¹¹⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação. § 4º A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho”.

¹¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *op. cit.*, p. 546. “O mesmo exemplo pode ser tomado para compreender que o emprego das normas tributárias indutoras também se sujeitas aos princípios da Ordem Econômica. Assim, no caso concreto, parece lícito citar as normas que trazem incentivos fiscais à pesquisa e ao desenvolvimento, como a Lei 661, de 1.983, que concede benefícios fiscais à capacitação tecnológica para a indústria e a agropecuária, que executarem

O segundo princípio expresso na Constituição Econômica é a propriedade privada, sendo que também é consagrada como princípio fundamental (art. 5º, XVII). Não são necessárias maiores explicações sobre o caráter essencial deste princípio, podendo-se dizer até que a própria justiça social e existência digna devem se utilizar daquela para a efetivação dos objetivos, sendo assim, deve ser fomentada pelo Estado.

Neste cenário, repisa-se a base do próprio sistema tributário fiscal, ou seja, a transferência de recursos particulares, privados para o Estado como mecanismo de arrecadação. Não existe qualquer incompatibilidade com os princípios garantidores que poderiam ofender o direito à propriedade, posto restar autorizada pela própria Constituição. Com relação às normas indutoras, também previamente analisadas, tem-se que os limites são mais rígidos do que na própria tributação fiscal. Isto porque, se o estado estimula ou desestimula comportamentos justificando a intervenção, e tem como instrumentos os tributos com as opções conferidas ao proprietário, caberá ao legislador observar se não estará incorrendo em confisco e conseqüentemente invadindo o direito de propriedade protegido pela C.F.

Explica-se. Quando se paga IPTU por exemplo, o proprietário exerce livremente seu direito de propriedade, ou seja, paga-se o tributo fiscal para se livrar dos empecilhos do direito da propriedade.

Ao adotar a extrafiscalidade, intervirá novamente o estado agora sob o viés de outorgar opções, através de apresentação de alíquotas diferenciadas de imposto de acordo com a destinação, cabendo ao proprietário à tomada de decisões. Assim, será necessário avaliar a indução quanto ao direito de propriedade tendo como limitador o princípio da proibição do confisco¹¹⁹.

A função social da propriedade, inciso III do Art. 170, comparece exatamente para limitar o exercício do direito de propriedade. Em relação às propriedades rurais, é cediça a grande relevância do tema da reforma agrária, e a preocupação do legislador constituinte pautou, quando dito anteriormente, na utilização da propriedade como instrumento de justiça social.

Programa de Desenvolvimento Tecnológico Industrial (PDTI) e Programa de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário (PDTA).”

¹¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *op. cit., loc. cit.* “Neste caso surgirá, mais uma vez, a importância do estudo da compatibilidade da norma tributária indutora com o direito de propriedade, desta feita para investigar se seu efeito é, ou não, compatível com o direito de propriedade, assegurado pela Constituição.”

É o que diz o Art. 184 da Constituição Federal ao outorgar a União a competência para promover a desapropriação de imóveis rurais que não estiverem cumprindo sua função social, sendo que no artigo seguinte, residem as limitações desta política ao desnudar que a propriedade produtiva, além das pequenas e médias propriedades serão insuscetíveis de desapropriações. Traz o artigo 187 os requisitos da denominada função social da propriedade rural.

A apresentação da indução, neste caso é negativa com aplicação de alíquotas progressivas do ITR com o objetivo de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, norma repetida para os imóveis urbanos com a apresentação do IPTU nos imóveis não edificadas ou sem o adequado aproveitamento¹²⁰.

A livre concorrência reveste-se como princípio basilar do direito econômico e intrinsecamente relacionado com a livre iniciativa, não cabendo confundir, pois somente existe concorrência se existir aquela. Mas veja, que se pode haver livre iniciativa com o dirigismo concorrencial, portanto, a recíproca não é verdadeira. E ainda, a livre concorrência é corolário da existência do próprio mercado interno que por sua vez integra o patrimônio nacional¹²¹.

Nasce daí a intervenção do estado no domínio econômico através da indução negativa de novo, com o fito de permitir a manutenção do mercado concorrencial.

Como exemplos de normas tributárias indutoras voltadas à regulação dos mercados, têm-se além das exceções ao princípio da anterioridade (art. 150, III, b, c/c150, §1º), àquelas previstas no Art. 153, §1º da Constituição Federal que autoriza o Poder Executivo alterar as alíquotas dos impostos aduaneiros, do Imposto sobre

¹²⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit., loc. cit.* “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: VI - propriedade territorial rural; § 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Art. 182. (...) § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo.

¹²¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal”.

Produtos Industrializados e do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguros, Títulos e Valores Mobiliários¹²².

Pela sequência do texto constitucional, tem-se a defesa do consumidor, consagrado ainda no artigo 5º, XXXII, também como princípio fundamental. Se a livre concorrência é albergada pelo manto constitucional, a relação entre o mercado e o consumidor também. Para Lafayette Josué Petter¹²³ “constitui tarefa importante do Direito propiciar o justo equilíbrio entre as empresas que atuam no mercado e entre estas e os consumidores”.

A utilização de normas indutoras neste sistema mostra-se como recurso bem eficaz, havendo a aplicação de inúmeros instrumentos para a consecução do fim previsto na Constituição. O Art. 153, 3º, I e 155, §2º, III da C.F prescrevem a seletividade das alíquotas do IPI e do ICMS com base na essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços, sendo a regra de quanto maior a essencialidade do produto menor será a alíquota aplicada, restando minorado o imposto a ser pago.

Outro exemplo com finalidade diversa seria a redução de alíquotas do IPI para os automóveis. Através dos incentivos estimula-se o consumo visando manter a economia aquecida, geração de empregos e etc.

A defesa do meio ambiente¹²⁴ é outro princípio capitaneado na Ordem Econômica, sendo encontrado ainda em diversos dispositivos constitucionais devido a enorme preocupação sobre o tema, como o Art. 23, VI e VII, Art. 24, VI e VIII, Art.

¹²² SCHOUERI, Luís Eduardo. *op. cit., loc. cit.* “Igualmente no sentido de preservar a livre concorrência é que deve ser interpretado o §1º do art. 173 do texto constitucional, que, tratando da exploração direta da atividade econômica pelo Estado, assegura que esta se sujeite ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributários. Tem esse preceito vínculo imediato com o §3º do art. 150 do texto constitucional, que, tratando da imunidade recíproca, afirma que esta não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis e empreendimentos privados(exatamente aquelas regidas pelo art. 173). Daí constatar-se que a limitação à imunidade recíproca, regida pelo artigo 150, §3º, depende, para sua correta interpretação, da compreensão do conteúdo do art. 173, que se inspira no princípio da livre concorrência.”

¹²³ PETTER, Lafayette Josué. *Princípios Constitucionais da Ordem Econômica*. O significado e o alcance do art. 170 da Constituição Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 230.

¹²⁴ SILVA. José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. *op. cit.*, p. 30. “O conceito de meio ambiente há de ser, pois, globalizante, abrangente de toda a natureza, o artificial e original, bem como os bens culturais correlatos, compreendido, portanto o solo, a água, o ar, a flora, as belezas naturais, o patrimônio histórico, artístico, turístico, paisagístico e arquitetônico. O meio ambiente é, assim, a interação do conjunto de elementos naturais, artificiais, e culturais que propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as suas formas.”

225, Art. 177, §4º, “b”, entre outros. Quando se entrelaça a Ordem Econômica com o meio ambiente socorre-se ao conceito de desenvolvimento sustentável, marcha de responsabilidade de todos os cidadãos pautada na melhoria de condições econômicas com o devido respeito aos recursos naturais do país e do próprio planeta. Assim como em relação ao consumidor, a extrafiscalidade é recurso valioso com a adoção de práticas de incentivos e desincentivos, tendo como método a tributação. O fim previsto na política indutora ambiental é facilmente detectável com condução do cidadão à boa prática ambiental.

A faceta da indução negativa também de é fácil assimilação com aplicação de maiores alíquotas aos comportamentos transgressores ao meio ambiente, como no caso no IPTU progressivo voltado ao meio ambiente. Cita-se ainda, os incentivos fiscais da lei 5.106/66¹²⁵ para a prática da conservação do solo e regime das águas.

A redução das desigualdades regionais e sociais e a política de indução surgem como a temática básica abordada no presente estudo, buscando-se neste ponto, melhor análise do fenômeno. Relembrando que o Art. 3º da Constituição Federal galga-os juntamente com a redução da pobreza, como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, sendo, portanto, incontestável a relevância do problema¹²⁶.

A postulação principiológica dentro da Ordem Econômica, segundo Eros Roberto Grau¹²⁷ buscou:

(...) o rompimento do processo de subdesenvolvimento no qual estamos imersos e, em cujo bojo, pobreza, marginalização e desigualdades, sociais e regionais, atuam em regime de causação circular acumulativa – são causas e efeitos de si próprias.

O que se observa no solo nacional é a discrepante desigualdade na distribuição das riquezas. A região sudeste, por exemplo, concentra boa parte da riqueza nacional,

¹²⁵ BRASIL, Lei 5106/66. Dispõe sobre os incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L5106.htm>. Acesso em: 15 fev. 2016. “Art 1º As importâncias empregadas em florestamento e reflorestamento poderão ser abatidas ou descontadas nas declarações de rendimento das pessoas físicas e jurídicas, residentes ou domiciliados no Brasil, atendidas as condições estabelecidas na presente lei.”

¹²⁶ ELALI, André de Souza Dantas. *Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*. *op. cit.*, p. 72. Para André Elali, se o Estado não der um tratamento prioritário para essa questão, todos os demais princípios da ordem econômica normativa restarão ineficazes.

¹²⁷ GRAU, Eros Roberto. *op. cit.*, p. 241.

contrapondo-se às regiões Norte e Nordeste caracterizadas por imensas dificuldades típicas do subdesenvolvimento, citando-se os grandes índices de pobreza, restrição do acesso ao sistema educacional, saúde, Justiça e de oportunidades de trabalho¹²⁸.

A realidade enfocada é umas das razões de se adotar o federalismo, tendo como fundamento basilar a promoção do desenvolvimento em todo o solo nacional uniforme, aspirando às dificuldades e entraves de cada região e buscando a equalização, ou em outras palavras, a solidariedade social.

A pobreza, além de invocar ações estatais práticas almejando sua redução, provoca o aumento dos custos dos governos e empresários. Com a imagem de um cenário mais equânime, representando por classes sociais harmoniosas e as regiões geopolíticas com níveis de desenvolvimento próximos, sem grandes picos de pobreza extrema, aumentar-se-ia a circulação financeira através do aumento do consumo, produção, geração de empregos, etc. Assim, o custo governamental de auxiliar esta população diminuiria, em detrimento de aplicação dos recursos na saúde, educação, tecnologia, entre outros¹²⁹.

Com relação às matérias tributárias indutoras, destaca-se o Art. 151 da Constituição Federal¹³⁰, denominado de princípio da uniformidade da tributação, e a explícita exceção da tributação uniforme, esta tão necessária para a existência de um mercado único e com regras iguais permitindo a concorrência legítima. Neste artigo, mitiga-se a uniformidade da tributação com finalidade específica, qual seja, a concessão dos incentivos fiscais visando o desenvolvimento sócio-econômico das diferentes regiões.

Assim, plenamente justificável a aplicação de normas indutoras direcionadas para alavancar as regiões menos desenvolvidas, objetivando conferir efetividade ao mencionado dispositivo constitucional, destacando-se a SUDENE e a SUDAM. Nesta idêntica formatação ideológica, tem-se a Zona Franca de Manaus, reformulada pelo Decreto-lei 288/1967, tendo como escopo a outorga de inúmeros benefícios fiscais com o objetivo de integrar a região amazônica ao restante do país, canalizando o

¹²⁸ ELALI, André de Souza Dantas. *op. cit., loc. cit.*

¹²⁹ Idem, *ibidem*.

¹³⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”.

desenvolvimento econômico daquela região. Por fim, cita-se o tema central do presente trabalho que é a denominada “Guerra Fiscal”, assim entendida como a concorrência tributária existente entre os membros da Federação sobre as receitas e incentivos praticados sobre o ICMS.

A busca do pleno emprego, expresso no inciso VIII do Art. 170 do texto maior, deve ser entendida como a necessidade de todos os atores da cena econômica ofertarem mais postos de trabalho, verdadeiros, ou seja, não especulativos, enredando-se sempre este princípio da Ordem Econômica com a valorização do trabalho humano.

Diante dos diferentes caminhos de intervenção do estado na Economia, as normas indutoras são instrumentos relevantes para catalisar a geração de empregos. Sob este ponto de vista, o legislador poderá instituir, aumentar ou reduzir isenções fiscais, ou ainda conceder incentivos a potenciais segmentos de ofertas de trabalho.

Aliás, apenas para contextualizar, a competência sempre fora do estado na condução da economia para o alcance do desiderato proposto, sendo reflexo da adoção das políticas emanadas por John Maynard Keynes¹³¹.

Em resumo, Keynes direcionou seus estudos para a política fiscal e monetária. Esta ligada a taxa de juros e aquela inerente a questões tributárias e aos gastos do governo. Explicita que em períodos de recessão justifica-se maior intervenção de políticas governamentais na economia através de investimentos e incentivos visando diminuir o desemprego e estimular os empresários a realizarem seus projetos.

De fato, percebe-se que no comentado estado liberal, a intervenção estatal é mínima, e a condução livre da economia pela auto regulação do mercado provoca desarranjos. Sem o direcionamento, ou intervenção do terceiro, a vulnerabilidade das relações mercadológicas pode ocasionar a ruptura de empresas congregando o lançamento de pessoas ao desemprego, vetor contrário à garantia prevista na Constituição, justificando-se assim, a adoção ininterrupta pelo Estado de medidas que visem à efetividade do pleno emprego.

Dentro das normas indutoras propriamente ditas, o Art. 195, §9º do texto constitucional¹³² privilegia com contribuições reduzidas para as empresas que utilizam mão de obra ostensiva, em detrimento de agentes meramente especulativos.

¹³¹ ARAUJO. Carlos Roberto Vieira. *História do Pensamento Econômico*. Uma abordagem Introdutória. São Paulo: Atlas, 1995. p. 132.

O último princípio introduzido na Ordem Econômica concede tratamento favorecido às empresas de pequeno porte, observando-se no entanto, a livre concorrência e a igualdade, tratando-se de um sistema de privilégios mas que não se colida com os demais princípios que são absorvidos pelas outras empresas e pelo mercado.

Deve-se registrar que a finalidade da norma invocou o dever do estado facilitador, através da adoção de políticas públicas que destravassem a notória realidade burocrática, fato que dificulta a constituição e regularização de pequenos e micro empreendedores.

É o contexto do Art. 179 da C.F prevendo atuação a extrafiscal de todas as entidades da federação. Seguindo na Constituição Federal, o artigo 146, III, “d” prevê igualmente tratamento diferenciado às pequenas e micro empresas com regimes especiais e simplificados¹³³. O Sistema simplificado de arrecadação de tributos federais (SIMPLES) foi reconhecido pela extrafiscalidade com o julgamento da ADI 1.643-1¹³⁴, onde se discutia a constitucionalidade do Art. 9º da Lei 9.317/96.

As proposições citadas sobre as diferentes funções do tributo encaminham-se para o leque de atuação estatal enquanto agente político tributário. Afora a conhecida norma impositiva(fiscalidade), denota-se do introito sobre a extrafiscalidade que caberá a pessoa jurídica titular o manuseio da tributação como forma de concessão de estímulos ou desestímulos fiscais, utilizando-se para tanto do tributo em sua face social e econômica.

¹³² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 195, § 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”.

¹³³ LIMA, Sophia Nóbrega Câmara. *A extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro*. Disponível em: <boletimcientifico.escola.mpu.mp.br/boletins/boletim-n.../file>. Acesso em: 20 mar. 2016. “A extrafiscalidade é tema recorrente na legislação em referência às micro e pequenas empresas, conforme citações da Juíza Federal Sophia Nóbrega Câmara Lima “Como normas tributárias a incentivar a atuação dessas empresas, podemos citar a Lei Federal . 9.841/1999, a qual instituiu o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, dispondo sobre o tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido previsto nos arts. 170 e 179 da Constituição Federal, com inúmeras disposições tributárias. (...)a Lei 9.317, de 5 de dezembro de 1996, que possibilita o pagamento conjunto de impostos e contribuições, mediante documento específico, bem como a redução de controles burocráticos com a economia dos respectivos custos para as empresas beneficiárias e a redução ou a exoneração de tributos.”

¹³⁴ ADI n. 1.643/União Federal; Ministro Maurício Corrêa; Tribunal Pleno; DJ de 14 mar. 2003.

Dentro do direito comparado, os Estados Unidos da América apresentam a temática de forma muito similar da concepção brasileira, reforçando inclusive, a abordagem sobre a problemática no cenário nacional. Naquele país, os tributos foram divididos em dois grandes grupos, aqueles que visam tão somente à função arrecadatória do Estado (tax power), e os que progridem para a consecução de fim político, econômico ou social, utilizando-se do poder regulatório do Estado (police power)¹³⁵.

A distinção entre tributos fiscais e extrafiscais é tão intensa naquele país que passou a jurisprudência norte-americana a ponderar a finalidade objetivada pelo imposto. A Constituição americana permite que os magistrados da Suprema Corte concedam interpretação elástica as diferentes matérias e enfrentamento conduzidos aos Tribunais.

Assim, coube ao Judiciário à fixação destas duas premissas irrefutáveis quanto ao tributo. Se se tratar de elementos visando o angariamento de receitas estar-se-á diante da função fiscal. No entanto, quando o estado atua através do poder de polícia (police power) objetivando finalidade específica, descaracteriza a fiscalidade do tributo permitindo a efetivação, cumprimento do fim almejado. A cristalina atuação, intervenção do agente estatal na economia através do tributo, merece maiores reflexões por se configurar em toda a essência da extrafiscalidade.

Por enquanto, e continuando com o caso americano, a extrafiscalidade baseada no *power police* é tratada pelo Judiciário relativizando-se inclusive as garantias e liberdades particulares. Diz Kiyoshi Harada¹³⁶:

Assim, no exame de tributo extrafiscal interessa à jurisprudência norte-americana analisar a finalidade visada pelo poder de polícia, mergulhando no exame da própria substância da lei tributária. Se o tributo extrafiscal colima a proteção à vida, segurança, saúde, liberdade, higiene, bem-estar ou moralidade dos cidadãos, ele é tolerado ainda que arranhe os direitos e garantias constitucionais da propriedade, por exemplo.

Aparta-se neste particular, da essência da constituição pátria extremamente preocupada com os direitos fundamentais, não sendo plausível imaginar que os

¹³⁵ HARADA, Kiyoshi. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2008. p. 283.

¹³⁶ Idem, *ibidem*. p. 284.

Tribunais brasileiros, especialmente o Supremo Tribunal Federal, enquanto guardião da Constituição Federal, iria sobrepor o poder de polícia estatal em detrimento das liberdades particulares, sobretudo dentro dos princípios garantidores específicos do Sistema Tributário Nacional.

No caso americano, não se pode perder de vista a elasticidade da Constituição daquele país, e esta plasticidade é revolvida pelo legislador infraconstitucional e o Judiciário. O tema é tão amplamente aceito que até mesmo a exacerbação dos direitos individuais, ferrenhamente defendido naquele país, é relativizado quando a atuação tributária molda-se em favor do bem estar coletivo. Por isso, a extrafiscalidade, quando por certo justificada, sempre encontrou boa guarida naquele cenário. Durante este percurso impostos tidos como confiscatórios ou proibitivos, simplesmente eram tolerados pela jurisprudência norte-americana, caso se verificasse em prol da saúde, bem-estar populacional ou segurança¹³⁷.

2.3 DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR E AS NORMAS INDUTORAS

A comparação do cenário de julgados norte-americano com o brasileiro mostra-se de grande valia, inclusive para se debater com mais profundidade a recente afirmação de que no Brasil os tributos extrafiscais não podem se sobrepujar aos princípios constitucionais, e serviriam tal como na vertente fiscal de limitação do poder de tributar.

Isto ocorre, porque as conhecidas limitações do Estado referente à tributação previstas no Artigo 150 da Constituição Federal e até mesmo no Estatuto do Contribuinte demarcam o campo de abrangência e a forma de exercício, não correspondendo a obstáculos propriamente dito. Em linhas gerais, os princípios inerentes ao Sistema Tributário foram introduzidos, cabendo no presente momento, analisa-los somente sob a ótica das normas indutoras.

A lei é imperiosa para a exigência e aumento do tributo. Existe no seio da Constituição Federal dupla previsão, esculpida no Art. 5º, inc. II para comportamentos em geral, e no Art. 150, inc. I, referindo-se as matérias tributárias, onde se veda a

¹³⁷ BALEEIRO. Aliomar. *op. cit.*, p. 177.

delegação. Para Humberto Ávila¹³⁸, a legalidade possui duas dimensões, uma primeira normativa de princípio, aquela que traz a previsibilidade tendo como destinatário o contribuinte em relação à autoridade tributante. A segunda tem a dimensão de postulado, regramento, onde a autoridade deverá se pautar na fidelidade legal com isenção e objetividade. Competirão as Casas Legislativas dos entes federativos a veiculação das leis tributárias no país, posto que em princípio, o Poder Executivo não cria tributos, destacando-se assim, o fenômeno da Unicidade das Casas Legislativas¹³⁹.

Não surgem maiores complicadores para conciliar as normas indutoras com o corolário em comento, pois a própria Constituição Federal prevê exceções viabilizando a intervenção estatal. Admite-se ao Executivo, dentro dos limites da lei, o exercício de fixação das alíquotas dos impostos aduaneiros, IPI, IOF e da CIDE-Combustível.

Trata-se de mecanismos ofertados pelo próprio texto maior objetivando a regulação econômica através dos tributos. Para Martha Toribio Leão¹⁴⁰ não existe excepcionalidade ao princípio:

Assim, não se poderia falar em exceção ao princípio da legalidade, mas apenas mitigação, tendo em vista que estes dispositivos não dispensam a lei, cabendo a ela fixar as condições e os limites dentro dos quais o Poder Executivo poderá fixar a alíquota dos impostos ali referidos.

A essência do princípio da irretroatividade é que o direito deve olhar para frente, atuar para o futuro. A Constituição prevê no artigo 5º, inc. XXXVI, a irretroatividade da lei em relação ao direito adquirido, coisa julgada e ato jurídico perfeito. Na seara tributária, existe uma norma geral que veda a cobrança de tributos para fatos gerados ocorridos antes da vigência da norma, Art. 150, inc. III, alínea *a*).

Importante destacar que na interpretação do citado artigo, restou separado a irretroatividade própria (o fato gerador é anterior à lei) e a imprópria (fatos geradores

¹³⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 376.

¹³⁹ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. São Paulo: Prima Cursos Preparatórios, 2004. p. 21.

¹⁴⁰ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da Extrafiscalidade* – Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 79.

complexos ou de períodos em que quando da criação da lei, o fato não se completou). A divisão estaria baseada no fato do texto constitucional ter previsto somente a irretroatividade própria. E foi esta a esteira adotada pelo Supremo Tribunal Federal, em que pese crítica de boa parte da doutrina, “que defende a aplicação da própria segurança jurídica como garantia de que o contribuinte não pode ser surpreendido, de maneira geral, pelas alterações legislativas.”¹⁴¹

A anterioridade por sua vez, decorre da irretroatividade quando expressa prazos mínimos para a cobrança dos tributos criados ou alterados, quer dizer, tem como finalidade o conhecimento antecipado da norma. Em relação às normas indutoras, mais uma vez, é a própria C.F que mitiga para fins de aplicação da regulação econômica através dos tributos. Veja que o Art. 150, §1º expressamente prevê que a anterioridade não se aplica ao empréstimo compulsório (Art. 148, I), imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (Art. 153, I), imposto sobre a exportação (inc. II), imposto sobre produtos industrializados (inc. IV), imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (inc. V), e ainda aos impostos extraordinários (Artigo 154, II).

Quanto à anterioridade nonagesimal, o mesmo parágrafo primeiro afasta do respeito obrigatório o empréstimo compulsório (Art. 148, I), imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (Art. 153, I), imposto sobre exportação (inc. II), imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (inc. III), imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (inc. V), e também os imposto extraordinários (Art. 154, II).

Estes tributos excepcionados ou tratados de fato como anormais, como por exemplo, os empréstimos compulsórios ou impostos extraordinários, estão sempre relacionados com a própria condução do comércio exterior ou da economia. Quer dizer, justifica-se a eficácia imediata, sem quaisquer restrições temporais porque permitem que o Poder Executivo possa direcionar a economia ou atingir as finalidades extrafiscais, em contrário senso, o engessamento temporal poderia causar a ineficácia das medidas diante de quadros tão dinâmicos.

¹⁴¹ LEÃO, Martha Toribio. *op. cit.*, p. 82.

O Artigo 150, inciso IV da C.F contempla a proibição que o estado, sob o argumento de arrecadação, se aproprie de bens dos contribuintes. Interessante transcrever as palavras de Hugo de Brito Machado¹⁴²

No exame do princípio da vedação ao tributo confiscatório tem-se de considerar qual o regime econômico consagrado pela Constituição. Se esta consagrou o regime da economia de livre iniciativa, isto é, o regime da livre empresa, ou empresa privada, a conclusão inevitável será a de que, mesmo não expressamente previsto, o uso de tributo com efeito de confisco está proibido. O Estado, ao adotar o regime da livre empresa, utiliza o tributo como instrumento através do qual as empresas privadas suprem os seus cofres dos recursos financeiros necessários ao desempenho de suas atividades. Assim, tributá-las até a exaustão seria uma atitude absurdamente incoerente. Seria matar a galinha dos ovos de ouro. Extinguir a fonte de onde se nutre de recursos financeiros. Inadmissível, portanto a interpretação de uma Constituição que consagra o regime da livre empresa, de sorte a concluir que ela, por ser omissa, permite o tributo confiscatório.

O Supremo Tribunal Federal¹⁴³ conduzindo julgamento disse que a cobrança de tributos não poderia estar eivada de excessos

(...) comprometendo-lhes, em função da insuportabilidade da carga tributária, o exercício a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita, ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais.

Quanto às normas de indução, o princípio da vedação de confisco ganha relevo quanto aos limites de tributação impostos diante da adoção de determinadas políticas intervencionistas. Um questionamento recorrente é qual o limite de majoração de tributos para bens de caráter não essencial, quando se adota a postura do desincentivo, como no caso das bebidas alcoólicas e demais produtos desta ordem.

Exatamente sobre este raciocínio, utiliza-se a seletividade e a não cumulatividade como mecanismos extrafiscais baseando-se na indução comportamental realizada através da majoração de alíquotas que atuam de forma seletiva, quer dizer, incidem sobre determinados comportamentos. Também atuam incidindo

¹⁴² MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 103.

¹⁴³ Supremo Tribunal Federal, Questão de Ordem na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551, Relator Celso de Mello, Tribunal Pleno, Data do julgamento: 02.04.2003.

cumulativamente ou não sobre certas operações, diminuindo ou aumentando o encargo da tributação tendo como norte a essencialidade dos produtos.

A seletividade age discriminando, selecionando, bens sobre os quais incidirão seus efeitos, tendo como vetor o estímulo ou desestímulo no universo escolhido, sempre buscando alcançar a justiça distributiva. Extrai-se deste princípio, aplicação premente com as normas indutoras, sendo comum o emprego junto ao princípio da cumulatividade ou não, aos tributos indiretos.

É o que se depreende da Constituição no Artigo 152 que veda aos Estados, Distrito Federal e Municípios, estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, em razão de sua procedência ou destino. Em relação ao IPI, previsto no Art. 153, IV, §3º, I e II, que traz a seleção em função da essencialidade e ainda a não cumulatividade. O citado ICMS que igualmente determina a não cumulatividade, compensando-se o que for devido com o montante cobrados nas operações anteriores, Art. 155, II, §2º, I, letras “a” e “b”, bem como a seletividade, inserida no inciso III, além das contribuições sociais prescritas no Art. 195, §9º que possibilitam a aplicação de alíquotas diferenciadas em razão discriminantes autorizativas.

Além de princípios, a aplicação destes dois instrumentos pode ser compreendida como técnicas, posto não explicitar a dinâmica de efetivação dos mesmos¹⁴⁴.

O legislador constituinte buscou assegurar a aplicação de regras idênticas em todo o território nacional, tratado como o princípio da uniformidade. Nota-se que a regra capitaneada no Art. 151 da C.F veda à União a instituição de tributos de forma a privilegiar ou preterir determinados estados-membros, Distrito Federal ou Municípios. Apossa-se de outros mandamentos constitucionais nesta linha, como o artigo 150, inciso V que a limitação do tráfego de pessoas ou bens, artigo 150, inciso VI, alínea “a” que estabelece a imunidade recíproca entre os entes da Federação, além do Artigo 152 que veda a distinção de bens e serviços em razão do local da procedência ou do destino.

¹⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p. 110. “A não cumulatividade pode ser vista como princípio, e também como técnica. É um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição, em dispositivo a dizer que o imposto será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Em tal enunciado não se estabelece exhaustivamente o modo pelo qual será efetivada a não cumulatividade.”

A justificativa é manter a unidade econômica e política do país, consubstanciado no próprio Pacto Federativo, além da proteção ao mercado interno, enquanto patrimônio nacional¹⁴⁵.

No entanto, a vedação de tratamento diferenciado previsto no Artigo 151 da Constituição Federal, contempla expressamente a possibilidade de utilizar-se do Direito Tributário como instrumento de intervenção do estado na economia e sociedade objetivando a promoção do desenvolvimento equânime entre as diferentes regiões do país. Nota-se mais uma vez, a mitigação dos princípios ao poder de tributar quando de sua utilização voltada para a implantação da justiça social.

Para a análise da capacidade contributiva e a igualdade sob o enfoque da extrafiscalidade, deve-se ter vista, que a atuação do tributo de forma intervencionista objetivando fim precípua, escora-se nas já mencionadas isenções, incentivos ou estímulos fiscais. Este seria um dos caminhos direcionados pelo estado na utilização do tributo político, podendo ser designada como indução positiva. O revés também acontece, sendo a outra forma do estado intervir na economia, ou seja, desestimulando ações e comportamentos, surgindo a extrafiscalidade como norma de indução negativa.

Isto significa que as alíquotas de um imposto, por exemplo, emanado pelo viés econômico, ou seja, desapegado do intuito de arrecadação, poderá ser majorado ou reduzido de acordo com a política pública designada para aquele tributo. Cita-se o IPTU progressivo, embasado legalmente com o intuito de se evitar a especulação imobiliária e atender a outro princípio, a função social da propriedade. De acordo com o exemplo, sem a utilização da extrafiscalidade não seria possível justificar o aumento da alíquota que prescreve inclusive a retomada do imóvel pelo titular tributante¹⁴⁶, pois estaria barrado pelo princípio da capacidade contributiva.

Se a intervenção política econômica encontra respaldo na finalidade avistada, aparentemente a capacidade tributária, enquanto princípio tributário estaria em demasia. Afinal, como citado, o aumento da carga tributária para desestimular determinada conduta objetivando a promoção de benefícios sociais só teria razão exatamente com a aplicação de alíquotas diferenciadas, caso contrário, aparentemente não surtiria os

¹⁴⁵ LEÃO, Martha Toribio. *op. cit.*, p. 87.

¹⁴⁶ HARADA, Kiyoshi. *op. cit.*, p. 299. O Autor aduz que em prática corriqueira, utiliza-se através extrafiscalidade com o objetivo de cumprir a função social da propriedade, verdadeiro desvio desta finalidade conduzindo a exacerbação da carga tributária com o intuito estreitamente arrecadatório.

efeitos desejados. Cita-se por exemplo, as alíquotas estratosféricas de ICMS para os derivados do tabaco, onde o argumento da intervenção é a preocupação com a saúde populacional e a diminuição dos custos médicos hospitalares da rede pública com as doenças provocadas pelo seu consumo.

Em outro caso, Daniel Cavalcanti Silva¹⁴⁷ cita o aparente conflito da extrafiscalidade com a capacidade contributiva para alíquotas diferenciadas do ICMS e IPI para determinados gêneros alimentícios, onde uma pessoa com poucos recursos financeiros, objeto da política voltada ao estímulo do consumo, encontra-se na mesma condição de beneficiária da norma em relação à abastada, e que não teria a necessidade em adquirir o produto em condições subsidiadas.

Logo ao iniciar os regramentos inerentes ao Sistema Tributário Nacional, a Constituição explica quais os elementos que deverão ser observados para conferir a justiça distributiva através da capacidade contributiva¹⁴⁸:

Art. 145(...). §1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Do texto, extrai-se que a finalidade fiscal do Estado baseia-se na distribuição igualitária da carga tributária, não podendo ter como estudo de sua finalidade a simples obtenção de receitas, isto porque, ampliar-se-iam as obrigações tributárias. E deve ter como critério, a capacidade econômica de cada contribuinte. Fins e meios encontram-se próximos.

Em relação às normas indutoras, como dito, os fins são externos, porque não recaem sobre os sujeitos da relação tributária, posto o alcance ser pautado em finalidades elencadas pelo Estado através de promoção de políticas sócio econômicas diversas, por isso, a capacidade contributiva perde terreno. Por isso, a preocupação do

¹⁴⁷ SILVA, Daniel Cavalcante. *op. cit., loc. cit.* “Em outro caso, nos chamados tributos indiretos, ou de mercado, em que entra em cena o contribuinte de fato, a capacidade contributiva realizar-se-á imperfeitamente no caso da extrafiscalidade. É o exemplo das alíquotas menos gravosas do IPI e ICMS. Supõe-se que o de menor renda (contribuinte de fato) consome artigos necessários tão-somente a uma existência sofrida e, por isso, as alíquotas são reduzidas, ou até mesmo as concessões de isenções. Ocorre que tanto um José da Silva quanto um Ermírio de Moraes compram feijão, beneficiando-se dos favores para José.”

¹⁴⁸BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.*

desvio da finalidade com a adoção de políticas extrafiscais que encobrem na verdade intuito arrecadatário.

Cabe a digressão sobre o assunto, se a capacidade contributiva poderá ser afastada quando da implantação da extrafiscalidade. Luís Eduardo Schoueri¹⁴⁹ aduz que diante do enfrentamento das normas tributárias indutoras com o princípio da igualdade e a capacidade contributiva, terá o intérprete três posicionamentos a seguir. O primeiro seria invocar o princípio da igualdade rechaçando a norma indutora, sendo que o segundo seria aplicar o princípio da igualdade às normas tributárias indutoras mas negar-lhe o princípio da capacidade contributiva. Por fim, pode o intérprete buscar a compatibilização entre os princípios suscitados e as normas, sendo esta a posição adotada pelo jurista.

A posição, que transparece a mais sensata, encontra razão no fato de ser a norma tributária indutora, antes de mais nada, uma norma tributária, e portanto está balizada pelos princípios e por todo o Direito Tributário, cabendo ao jurista harmonizar com o Direito Econômico e igualmente seu cabedal principiológico.

Por fim, a neutralidade da tributação também visa garantir a ordem e unidade ao sistema jurídico tributário. Inicialmente, este princípio deve ser entendido como a ausência de interferência da tributação no mercado, quer dizer, que esta simplesmente não afetaria quem gravita pela economia, transpassando ainda a noção de que apenas há eficiência no desempenhar da função fiscal sem provocar quaisquer efeitos entre os contribuintes. Visa assim, permear a correlação equilibrada entre a tributação e a busca pela eficiência. Para André Elali¹⁵⁰ quando se pensa em neutralidade da tributação, um dos prováveis cenários é de que não existe tributo neutro, pois todos interferem nas relações econômicas instauradas.

Quando a neutralidade é aplicada à matéria tributária, surgem duas possíveis conclusões: i) a de que a neutralidade diz respeito à necessidade de se evitarem mudanças nos comportamentos dos agentes econômicos, de forma a manter-se o *status* próprio dos movimentos econômicos e sociais (a tributação não deveria intervir nas condições do mercado); ii) a de que nenhum tributo pode ser considerado neutro, porque terá sempre influência sobre o processo econômico e no contexto social global.

¹⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *op. cit.*, p. 277-278.

¹⁵⁰ ELALI, André. *op. cit.*, p. 17.

Para Paulo Caliendo¹⁵¹ a neutralidade tributária representa insofismável preponderância no direito tributário nacional ao lado da justiça fiscal e que servirão de base para a estruturação de todo o sistema tributário. A justiça fiscal seria o ideal buscado pela função de tributar baseado no equilíbrio entre o contribuinte e as autoridades tributantes. A neutralidade tem o dever de entrelaçar o cidadão com este poder público visando à eficiência, como deve se comportar a tributação para a continuidade da esfera pública e não como elemento intervencionista.

A neutralidade tributária encapsula a matriz de mínima ingerência possível do tributo na ordem econômica. Partindo desta premissa, trilha-se o caminho da estabilidade dos agentes econômicos, pois, através da intervenção do estado onerando em demasia ou exonerando o peso tributário, pode-se causar desequilíbrios entre os atores econômicos, culminando na alteração final de preços e produtos com a desestabilização da livre concorrência.

¹⁵¹ CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: Conceito e aplicação. *Interesse Público*. Ano 6, n. 29, janeiro/fevereiro de 2005. Porto Alegre – RS. P. 175- 176. Disponível em: <<http://www.paulocaliengo.com.br/Mostrar+arquivo/5-file1-art2>>. Acesso em: 22 jun. 2016. “Em nosso entender o princípio da neutralidade fiscal adquire posição de igual relevância no sistema jurídico-tributário ao princípio da justiça fiscal. Nesse ponto poder-se-ia objetar apaixonadamente, mas a busca do Direito não será a busca pela justiça e, no caso do direito tributário, a busca da justiça fiscal? Cremos que a busca das sociedades está na consagração de paz e prosperidade. A paz sem prosperidade (benefícios individuais e comuns) somente pode ser alcançada pela opressão e submissão. Partindo desse postulado de dois objetivos máximos da sociedade, existirão dois princípios que irão nortear todo o sistema jurídico tributário: justiça fiscal e neutralidade fiscal. A justiça fiscal irá tratar da correta relação do cidadão (parte) com a esfera pública(todo), permitindo identificar a correta forma de contribuição que o indivíduo deve realizar à manutenção de uma esfera pública de liberdade e igualdade. O princípio da justiça fiscal volta-se aqui à promoção do sentido público da tributação e de seus valores essenciais. O princípio da neutralidade fiscal propõe-se a atingir ao nexo entre a tributação e a busca pela prosperidade (eficiência). Trata-se aqui de encontrar a melhor relação do contribuinte, entendido como agente econômico, com a esfera pública econômica (ordem econômica), permitindo identificar em que medida a tributação se insere no contexto econômico e social. O princípio da neutralidade fiscal volta-se aqui à promoção do sentido privado da tributação, como um valor essencial. O sentido da neutralidade fiscal está na idéia de que a tributação tem essencialmente um sentido cidadão de estabelecer a correta contribuição à manutenção da esfera pública e não um mecanismo de intervenção econômica. A tributação deve ser o mais neutra possível, ou seja, não deve constituir um elemento fundamental de decisão do agente econômico nas suas escolhas de investimento. Desse modo, a tributação não pode constituir um elemento de distorção do sistema econômico, de diminuição geral da eficiência e obstáculo ao desenvolvimento. A utilização da função extrafiscal do Direito Tributário deve, cada vez mais, ser ponderada na busca de políticas públicas capazes de alcançar uma sociedade mais justa, livre e solidária. Dessa forma, o Direito Tributário não pode ser visto apenas como limitação ao poder do Estado, mas também como modo de realização positiva de políticas públicas em prol da afirmação da dignidade humana, liberdade e da igualdade.”

A Constituição Federal positivou no Art. 146-A¹⁵² o princípio da neutralidade tributária como instrumento fundamental da livre concorrência, permitindo que sejam provocados “comportamentos dos agentes econômicos para corrigir as distorções dos mecanismos de mercado ou para corrigir desvios de comportamento dos agentes que possam prejudicar a livre concorrência”¹⁵³.

O princípio cria uma interface entre tributação e concorrência, segundo Oksandro Gonçalves e Marcelo Miranda Ribeiro¹⁵⁴, pois o tributo pode gerar uma assimetria concorrencial. Sendo assim, seguem os autores, que o Estado tem papel imprescindível na regulação do mercado concorrencial, que simplesmente pode ser prejudicada pela inserção dos tributos, fato que também pode acontecer através das concessões de incentivos fiscais, já que as empresas que trabalham com menor carga tributária por lógica angariam maiores condições de reduzir os custos e preços desregulando artificialmente o mercado em detrimento da concorrência.

De fato, a regra do Art. 146-A que tão somente explicitou a neutralidade tributária, pois a C.F através dos artigos 150, II, 150, 6º e 152 já vedava implicitamente a possibilidade da tributação afetar a concorrência, atribuiu ao estado dois deveres, um negativo e outro positivo. Pelo negativo, a política fiscal não deve intervir em concorrência quase perfeita. O contrário, ou seja, o dever positivo é a possibilidade do Estado, atuar, intervindo na concorrência para estimula-la em momentos de quadro concorrencial imperfeito ou desequilibrado.

Pode-se concluir com segurança que a tributação extrafiscal certamente repercute na economia, cabendo ao estado exercer a competência tributária de modo a não prejudicar o sistema concorrencial ocasionando alterações de preços relativos, ou seja, deve sempre minimizar ao extremo sua participação, sem exercer influência por conseguinte, na tomada de decisões dos agentes econômicos.

¹⁵² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).”

¹⁵³ VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. *ICMS: Distorções e Medidas de Reforma – Série Doutrina Tributária v. XIII*. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 75.

¹⁵⁴ GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos Fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. *Economic Analysis os Law Review*. v. 4, n. 1, Jan-Jun 2013. p. 88.

2.4 DO CONTROLE DA EXTRAFISCALIDADE

Com a apresentação da extrafiscalidade sob o enfoque dos princípios mais relevantes do direito econômico e tributário, segue-se o estudo deste fenômeno, analisando as formas de controle. Princípio e controle são expressões juridicamente distintas, e apenas para estabelecer estas bases, apropria-se do conceito de princípio segundo Alexy¹⁵⁵, ou seja, são mandados de otimização.

Neste diapasão, contextualiza-se toda a gama principiológica que o legislador deverá seguir ou mesmo poderá mitigar no exercício do legítimo do poder de tributar, ou particularmente nas normas indutoras, regular. No entanto, como mandados de otimização, pode-se perquirir que são diretrizes externas ao próprio direito de intervenção econômica através dos tributos.

Isto significa dizer, que diante da vasta margem de manobra concedida ao estado para dizer sobre a extrafiscalidade, outro tipo de limitador se faz necessário, o interno e primário, aquele previsto na tomada de decisão política quando da adoção de determinada política pública sob o manto da indução. Em singelas palavras, o estado não tem carta branca para se ocultar embaixo das normas indutoras de forma indiscriminada.

A preocupação reside, conforme alertado, na aplicação da extrafiscalidade desvirtuada da nobreza finalística, como por exemplo, a redução das desigualdades sociais e regionais. Isto porque, o aumento da arrecadação provocada por este desvirtuamento mostra-se muito sedutor para o erário que propiciará o incremento de

¹⁵⁵ ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993. p. 86. “[...] los principios son mandatos de optimización que están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades jurídicas y reales existentes. El ámbito de las posibilidades jurídicas es determinado por los principios y reglas opuestos. En cambio, las reglas son normas que sólo pueden ser cumplidas on. Si una regla es válida, entonces de hacerse exactamente lo que ella exige, ni más ni menos. Por lo tanto, las reglas contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctica y jurídicamente posible. Esto significa que la diferencia entre regias y principios es cualitativa y no de grado. Toda norma es o bien una regla o un principio.”

rendas através de política extrafiscal, desviando dos fins propostos baseados nas políticas críveis de melhorias sociais e econômicas.

Não se discute a viabilidade de implantação de políticas públicas através da tributação, sendo apenas e tão somente um dos possíveis mecanismos de efetiva-las, e não a única. O que se persegue neste momento é como o estado deve proceder para que não existam dúvidas no percorrer do processo deflagrado. Para o autor alemão Rainer Wernsmann¹⁵⁶, o controle apresentado às normas indutoras não lhe coíbe o poder outorgado às autoridades legislativas, pois a liberdade reside na necessidade ou não da edição de normas indutoras. No entanto, o engessamento decorre no desenrolar, ou seja, utiliza-la, necessitando assim, de controle mais rigoroso

Assim, continua o autor, a discricionariedade do agente estatal restará preservada, tendo na verdade, amplo leque de escolhas para utilização da indução tributária, decidindo se e sobre o quê irá interferir através da extrafiscalidade. Quando se toma a decisão no entanto, o modo de execução das medidas deverá estar adstrito ao princípio da igualdade e não se furtará a coerência em relação à justificativa específica adotada para a implantação da medida.

Isto quer dizer que o tributo indutor tem de ser eficaz e imprescindível para cumprir o fim dirigista por ele perseguido, onde somente corresponderá à igualdade se for pautado em princípios natos do objeto, tais como o princípio da necessidade ou do mérito. Pelo teor quase abstrato das normas indutoras, é que o Direito Tributário necessita instrumentalizar-se com a adoção de sistemas de controle, já que o tributo revela-se como forma simples de restringir direitos e garantias fundamentais, mesmo sob o olhar de outras finalidades distintas da arrecadação, como no caso da extrafiscalidade pautada na promoção de fins caros à sociedade.¹⁵⁷

Nesta esteira, Paulo Caliendo¹⁵⁸ defende que a extrafiscalidade recebe proteção multidimensional, sendo o princípio da subsidiariedade o “o mais próximo para orientar a diretriz geral os limites gerais para o uso de mecanismos de regulação extrafiscal (...).”

¹⁵⁶ WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*. Tübingen: MohrSiebeck, 2005. p. 222.”

¹⁵⁷ LEÃO, Martha Toribio. *op. cit.*, p. 330.

¹⁵⁸ CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. Disponível em: <<http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/13965795681245.pdf>>. Acesso em: 20 jan. 2016.

Continua o jurista, afirmando que este princípio pouco presente no direito brasileiro, resume a correlação entre meios e finalidades, sendo indicativo do uso adequado e necessário da extrafiscalidade e quando a atuação invade ilegitimamente a esfera privada. Nas palavras do autor, “a subsidiariedade irá claramente estabelecer uma hierarquia axiológica sobre o uso da atuação estatal como forma de consecução do interesse geral.”

A subsidiariedade em muito se assemelha com a proporcionalidade que deverá também se erigir como forma de controle da extrafiscalidade. Quando se depara com norma tributária indutora, a capacidade contributiva deixa de ser parâmetro para aplicação da igualdade. A proporcionalidade guiará a diferenciação plausível não bastando ser a norma extrafiscal lícita, mas é indispensável que as consequências jurídicas que resultam desta distinção sejam adequadas e proporcionais aos fins programados¹⁵⁹.

Depreende-se que a proporcionalidade formada pela adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito é um postulado, aplicável às situações em que há relação de causalidade entre dois elementos empiricamente discerníveis, um meio e outro fim, servindo assim, como mecanismo de controle dos atos do Poder público em geral, especialmente para manter a integridades dos direitos fundamentais.

No entanto, a aplicação da proporcionalidade restaria incompleta para se aferir a competência e conveniência das normas indutoras. De acordo com Paulo Caliendo¹⁶⁰, não alcançaria o cerne da necessidade e adequação de instituição de regime especial para premiar ou induzir comportamentos, por exemplo. Esclarece o jurista que a utilidade deste mandamento de otimização agiria tão somente como controle ou correção na aplicação excessiva da medida, mas sem ingressar no conteúdo da norma.

Neste pensamento, quando se argui sobre a necessidade estar-se-ia questionando se a norma indutora deve ser lançada preterindo-se a outros instrumentos não fiscais, ou quando a sociedade não consegue regular seus próprios interesses, ou por fim, quando a regulação torna-se ineficiente ou prejudicial. Quando se responde a estes questionamentos estaria em tese preenchida a necessidade.

¹⁵⁹ LEÃO, Martha Toribio. *op. cit.*, p. 136.

¹⁶⁰ CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. *op. cit.*, *loc. cit.*

Por isso, mostra o autor a magnitude da subsidiariedade como verdadeiro princípio controlador da extrafiscalidade, onde o uso da norma de indução deve ser “restrito, excepcional e somente adequado aos casos claramente justificáveis de uma atuação positiva do Estado.” Cabe ressaltar que a subsidiariedade não está positivada no direito brasileiro, sendo de conceituação bem similar a proporcionalidade por lançar mão da correção entre meios e fins, diferindo-se na “orientação clara sobre a conveniência e oportunidade da atuação estatal para moldar comportamentos privados.”¹⁶¹ Veja que somente terá razão quando a atuação privada falhar ou não conseguir se regular, atuando o estado assim, subsidiariamente à participação desta atuação privada, quer dizer, acessória e auxiliar.

Como tal, a subsidiariedade aplicável à política extrafiscal busca analisar a finalidade específica, real e imprescindível da adoção da medida. Pondera-se que não invada a discricionariedade, conveniência e oportunidade da administração, mas pede justificativa do caráter estritamente excepcional das normas de indução.

O controle da extrafiscalidade e a reunião dos princípios que gravitam no seu entorno demandam apurado senso de fiscalização e interpretação, sendo que somente a partir do caso concreto poderá ser subsidiada a discussão de eventuais inconstitucionalidades ou abusos de quaisquer ordens. A intervenção do Poder Judiciário surgiria como situação corriqueira, no entanto, não reflete a realidade. Ao contrário, perante o Supremo Tribunal Federal poucos casos são encontrados sobre a matéria.

Sob a argumentação da concessão seletiva, vertical e discricionária, o Judiciário requerendo a extensão dos benefícios nega paulatinamente as ações, acomodando-se sob a conveniência e oportunidade do Poder Executivo. Para exemplificar, relevante julgado é encontrado em pleito do setor industrial acerca da extensão de benefício fiscal concedido ao setor financeiro. Neste caso entendeu o Supremo Tribunal Federal¹⁶² que:

Fosse o caso de se reconhecer eventual violação ao princípio da isonomia, de qualquer forma, tem-se por inviável a extensão de benefício fiscal a categoria não contemplada na norma, em atenção ao Princípio da Separação dos Poderes, pois agiria o Poder Judiciário, nesse caso, como legislador positivo.

¹⁶¹ Idem, ibidem.

¹⁶² BRASIL. Recurso Extraordinário 638422. (RE no 178.932---8/SP, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 07.04.95”).

A extensão de benesses via judicial é amplamente combatida dentro do Judiciário. Independente do posicionamento dos Superiores Tribunais no caso em tela, o relevo ganha importância quando a iniciativa eclode das vias normais legislativas. Quer dizer que capitaneada pelo STF, o Judiciário literalmente não ingressa no mérito das leis, de certo por razões constitucionais ou ainda por falta de elementos técnicos para perquirir se alterações seria o melhor caminho visando à promoção social.

Em relação aos citados mecanismos de controle a posição de neutralidade não é afastada. O julgamento do RE 159.026 de 30 de agosto de 1994¹⁶³, dizia respeito a constitucionalidade do Artigo 6º do Decreto-Lei 2.434/1988 que fixou data posterior como termo inicial para aproveitamento de isenção criada no âmbito do Imposto sobre as Operações de Câmbio. O propósito era estritamente extrafiscal com a finalidade de incentivar o ingresso de produtos escassos no mercado nacional.

Para os contribuintes, o retardo do início da vigência do benefício fiscal representaria arbitrariedade, porque não haveria qualquer elemento justificador para o diferimento da vigência da norma, qual fosse, o ingresso imediato de bens escassos no mercado nacional. O Ministro Ilmar Galvão¹⁶⁴ entendeu que:

não poderia o Poder Judiciário estender a isenção de modo a alcançar as operações não previstas pelo legislador, tendo em vista que o ato de que decorre a isenção fiscal escapa ao seu controle.

O Agravo Regimental nº 360461¹⁶⁵ do Supremo Tribunal Federal versou sobre a constitucionalidade do artigo 2º da Lei 8.393/1991¹⁶⁶, que criou benefício fiscal no âmbito do IPI incidente sobre o açúcar da cana, no entanto, extensível apenas as regiões

¹⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 159.026, Relator Ministro Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 30.08.1994.

¹⁶⁴ BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Voto do Ministro Relator Ilmar Galvão no julgamento do Recurso Extraordinário nº 159.026, 1ª Turma, julgado em 30.08.1994, p 546 do Acórdão.

¹⁶⁵ Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 360461, Ministro Relator Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005.

¹⁶⁶ BRASIL. *Lei 8391 de 24 de julho de 1991*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1989_1994/L8393.htm>. Acesso em: 30 mar. 2016. “Art. 2º da Lei 8.393/1991. Enquanto persistir a política de preço nacional unificado de açúcar de cana, a alíquota máxima do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI incidente sobre a saída desse produto será de dezoito por cento, assegurada isenção para as saídas ocorridas na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM.”

de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM.

O mote da discussão recaiu sobre a ofensa ao princípio da isonomia diante do critério espacial da norma tributária com evidente cunho extrafiscal. Na oportunidade, o Relator do caso Ministro Celso de Mello¹⁶⁷, avalizou seu voto dizendo que a mencionada isenção:

objetiva conferir efetividade ao artigo 3º, incisos II e III, da Constituição da República, eis que, nesse sentido, a função extrafiscal do tributo atua como instrumento de promoção do desenvolvimento nacional e de superação das desigualdades sociais e regionais.”(...)encontra o seu fundamento racional na necessidade de o Estado implementar políticas governamentais, cuja execução lhe incumbe efetivar nos estritos limites da sua competência constitucional.

A postura *blasé* do Supremo Tribunal Federal é contrastada drasticamente quando outro assunto envolvendo a extrafiscalidade exsurge, a Guerra Fiscal. A chamada concorrência tributária entre os estados da Federação envolvendo benefícios fiscais de ICMS, remonta o enfoque principal do estudo, com especial atenção exatamente às posturas adotadas pelo Supremo Tribunal Federal.

A Corte Suprema de longa data é instada pelas partes interessadas a se manifestar sobre a celeuma arraigada, e visando atender o escopo constitucional parece que está prestes a exercer profundo ativismo judicial colocando uma pá de cal sobre o tema através da proposta de Súmula Vinculante nº 69(sessenta e nove). Ao que tudo indica porém, a Guerra Fiscal está longe do fim, e qualquer posicionamento do Supremo acarretará natural inconformismo dos envolvidos, restando estremecida em última análise, a própria manutenção do fragilizado Pacto Federativo.

2.5 DOS INCENTIVOS FISCAIS DO ICMS À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

¹⁶⁷ Brasil. *Supremo Tribunal Federal*. Voto do Ministro Relator Celso de Mello no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 360.461, 2ª Turma, julgado em 06.12.2005.

O ICMS extrafiscal é encontrado no Art. 155, II, §2º, alínea “g”, que deixou ao encargo da Lei Complementar disciplinar sobre o regramento das isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto. Com o desenrolar da temática das normas indutoras e das políticas extrafiscais, resta analisar os institutos dos incentivos e benefícios fiscais propriamente ditos.

Para André Elali¹⁶⁸, os incentivos fiscais fazem parte do conjunto de medidas que veiculam vantagens aos agentes econômicos, destacando-se ainda: as subvenções diretas, os subsídios, os incentivos financeiros e creditícios, os empréstimos bonificados, as garantias, além dos incentivos tributários com as imunidades, isenções, diferimentos, reduções de alíquotas e de base de cálculo, anistias, remissões e regimes especiais de tributação.

Sendo assim, os incentivos fiscais revelam-se como uma das formas de instituição da política indutora, implantada com a desoneração tributária. Em outras palavras, representa a efetivação da política econômica intervencionista realizada pelo Estado a serviço do desenvolvimento do país, região, ou ainda setor econômico¹⁶⁹.

O Estado pode diminuir a alíquota ou o valor que serviria como parâmetro para o cálculo do tributo como forma de estimular determinado setor econômico sempre tendo como ponto de partida alguma vantagem tributária¹⁷⁰. No entanto, qualquer outra roupagem acima pode ser vestida como as isenções, reduções de alíquotas, anistia, etc. Em que pese à relativa diferença jurídica entre as citadas técnicas, o interessante para o presente trabalho é a adoção dos incentivos e benefícios fiscais para a redução das desigualdades regionais.

A professora Maria de Fátima Ribeiro¹⁷¹ diz que estes incentivos, à luz da legislação pátria, “consistem basicamente em espécie de renúncia de receitas públicas nos limites da Lei de Responsabilidade Fiscal”. Aliás, com relação aos dispositivos legais, cumpre relatar que a Constituição Federal, além da previsão acerca dos benefícios de ICMS especificamente, regula em vários outros dispositivos a possibilidade geral de concessão de benesses como nos artigos 174, 151, I, 43, §2º, III e 150, §6º.

¹⁶⁸ ELALI, André de Souza Dantas. *op. cit.*, p. 115.

¹⁶⁹ GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda, *op. cit.*, p. 91.

¹⁷⁰ LEÃO, Martha Toribio. *op. cit.*, p. 56.

¹⁷¹ RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributos: Extrafiscalidade. In: *Estudos Tributários*. Organizado por Eduardo Sabbag. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 122.

Interessante notar que este último¹⁷², o denominado princípio da reserva legal de favores fiscais, determina que somente através de lei específica de competência tributária de cada ente, ou seja, União, Estados membros e Municípios é possível regulamentar as matérias descritas. O artigo 150 ainda ratifica serem os benefícios fiscais o gênero que englobam diversas técnicas que buscam a mesma finalidade, desoneração fiscal.

Outra observação pertinente nesta regra, remonta na excepcionalidade dos benefícios fiscais do ICMS que devem observar o art. 155, XII, “g”, que disciplina ser a lei complementar competente, sem grandes novidades, porém será fruto de deliberação dos Estados e Distrito Federal sobre a forma de concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos a este tributo.

Por sua vez, o Art. 151, III, veda a União instituir isenções de tributos da competência dos demais entes da Federação. Significa concluir, que a proibição por extensão, deverá também ser aplicada aos Estados membros em relação aos seus municípios, e Distrito Federal, e ainda em relação aos próprios Municípios.

Para Carraza¹⁷³, resta claro que tem competência para tributar terá também para isentar, sendo o verso e o anverso da mesma moeda. Também não se discute a relevância e o aumento da utilização dos instrumentos extrafiscais para a implantação dos objetivos da República Brasileira, especialmente na redução das desigualdades sociais e regionais e promoção da justiça social¹⁷⁴. Este desiderato social demanda forte intervenção estatal que se utiliza dos preceitos econômicos tributários como elementos propulsores da efetivação das políticas adotadas.

Mas como visto não pode ser realizado a qualquer custo. O princípio da reserva legal dos benefícios fiscais, ou seja, o imperativo de outorga de incentivos somente

¹⁷² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.*”Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”

¹⁷³ CARRAZA. Antonio Roque. *op. cit.*, p. 1002.

¹⁷⁴ ELALI, André. *op. cit.*, p. 115. “A utilização da política dos incentivos fiscais para a obtenção de determinados desideratos desejáveis aumentou consideravelmente a partir de 1964, acompanhando a formulação de novas teorias progressistas. A cada dia, portanto, tem aumentado no Brasil a força dos estímulos de natureza tributária para a busca do desenvolvimento econômico sustentável.”

através de lei emanadas do Poder Legislativo, e no caso também para os permissivos constitucionais de delegação de competência ao Executivo, deverá trazer todos os caracteres como a indicação de benefícios, finalidade de concessão, as condições para fruição, prazo de vigência e condições de extinção, além do montante do benefício previsto.

Na verdade, os incentivos estando sujeitos ao crivo constitucional e sendo regulamentados pormenorizadamente pela legislação infra, os mesmos deverão ainda ser concedidos com estrita observância das ciências econômicas. Competirá à economia subsidiar o direito para se aferir o impacto na norma sobre a situação descrita. De fato, o conjunto de amarras e precauções acerca dos incentivos e benefícios fiscais é amplo, pois adotadas todas as providências técnicas e legislativas pertinentes, deverão as desonerações tributárias serem consideradas, em primeiro plano, legítimas.

Este é o pensamento esboçado por Heleno Taveira Tôres¹⁷⁵:

Todo incentivo fiscal (depenses ficales, tax expenditures) concedido sob o amparo constitucional é legítimo, enquanto nutre-se do desígnio de reduzir desigualdades e promover o bem comum, como o desenvolvimento nacional ou regional. Não é odioso o incentivo que se invista na condição de meio para o atingimento de finalidades públicas ou privadas, mas coletivamente relevantes, sustentando em desígnio constitucional que se preste à promoção da quebra de desigualdades ou fortaleça os direitos individuais ou sociais ou ainda o próprio sentido de unidade econômica do federalismo, na condição de 'renúncia de receitas' ou de 'gasto público', sob a égide das condições acima enumeradas. O papel promocional dos incentivos fiscais consiste no servir como medida para impulsionar ações ou corretivos de distorções do sistema econômico, visando a atingir certos benefícios, cujo alcance poderia ser tanto ou mais dispendioso, em vista de planejamentos públicos previamente motivados.

Seguindo a linha do doutrinador, os incentivos devem buscar o desenvolvimento econômico, aquele pautado no incremento de oportunidades e acessos aos bens da vida pelo conjunto da população, apartado da noção de meros indicadores econômicos. Ainda dentro da redução das desigualdades regionais com o viés de desenvolvimento econômico equilibrado, outra norma constitucional precisa ser harmonizada, o princípio da uniformidade geográfica da tributação.

¹⁷⁵ TORRES, Heleno Taveira. *Tratado de Direito Constitucional Tributário*: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho/coordenador Heleno Taveira Tôres, São Paulo: Saraiva, 2005. p. 79.

Outrora mencionado Art. 151, I, da C. F. veda União instituir tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional. O inciso admite porém, a concessão de benefícios fiscais para efetivação da política reducionista das desigualdades regionais. A exceção deve assim ser interpretada por Roque Carraza¹⁷⁶, “só na medida de suas desigualdades econômicas – e ainda assim por região – é que se admite que as pessoas políticas mais carentes venham a desfrutar de vantagens fiscais.”

Isto significa dizer que a União não poderá criar, senão em nome do preponderante interesse nacional, quaisquer tratamentos diferenciados, distinções ou preferências, em relação às normas tributárias, favorecendo ou preterindo unidades da Federação. Neste diapasão, somente serão considerados constitucionais os benefícios que atentem a finalidade de desenvolvimento equilibrado das diferentes regiões socioeconômicas do País. Por certo, caberá ao Judiciário, quando provocado, dizer a última palavra acerca da correta vinculação dos meios e fins propostos e atendimento a política da promoção social justa e equânime em todo o território nacional.

A justificativa para estas discriminantes se encontra no próprio caráter redistributivo do federalismo, assentado na repartição de receitas e da necessária compreensão dos elementos históricos de formação e desenvolvimento ou subdesenvolvimento do país. Negar a viabilização de políticas privilegiadas às regiões mais carentes, seria negar a própria existência da federação.

Seguem as palavras de Antonio Delfim Netto:¹⁷⁷

O federalismo tem caráter essencialmente redistributivo: nivela as oportunidades das regiões menos desenvolvidas transferindo renda das mais desenvolvidas e dando, a todas, as condições isonômicas para aproveitar seus recursos naturais e humanos para o realizarem.

O princípio da uniformidade geográfica da tributação encarada em relação às normas indutoras contemplam, portanto, as distinções pertinentes, sendo que deverão atender as regiões subdesenvolvidas, e não mais desenvolvidas. Por outro lado, também

¹⁷⁶ CARRAZA, Antonio Roque. *op. cit., loc. cit.*

¹⁷⁷ NETTO, Antonio Delfim. *Federalismo e reforma tributária*. Fonte: Valor Econômico. Disponível em: <http://www.sindifiscors.org.br/webforms/interna.aspx?secao_id=190&campo=523>. Acesso em: 20 fev. 2016.

não poderão prejudicar as pessoas ou setores que realizam suas atividades nas regiões mais prósperas.

Dentro do sistema federal brasileiro, a extensão do princípio igualmente se aplica aos Estados, Municípios e Distrito Federal, já que é vedada a concessão de benefícios destes entes sem o necessário critério e método. Desta forma, invoca-se o Artigo 152 da Constituição Federal que proíbe estabelecer diferenças tributárias entre bens e serviços de qualquer natureza em razão de sua procedência ou destino. O escopo é garantir o mercado nacional isonômico garantindo a todas as pessoas físicas e jurídicas que possam explorar suas atividades econômicas interestaduais e intermunicipais em igualdades de condições.

A partir do entendimento que toda a mecânica de funcionamento de outorga de incentivos e benefícios fiscais está regulada pela Constituição e sujeitas às diretrizes de controle do Direito Econômico e Tributário, compete tecer alguns comentários sob a égide da Lei de Responsabilidade Fiscal. A Lei Complementar nº 101/2.000¹⁷⁸ de acordo com seu §1º do Artigo 1º foi confeccionada prevendo as normas que deverão ser atentadas pelo administrador na condução das finanças públicas¹⁷⁹.

Para a professora Maria de Fátima Ribeiro¹⁸⁰, a Lei de Responsabilidade Fiscal é um verdadeiro código de mandamentos endereçado aos administradores públicos das três esferas do Governo e que busca coibir atos que prejudiquem o erário público. Como tal, trata-se de mais uma forma de controle da Federação, e especificamente em relação aos benefícios fiscais trará o conteúdo normativo indispensável para a esmerada limitação ou ampliação das renúncias de receitas.

Como abordado, não bastará à finalidade altruísta de promoção do desiderato social, em conta deverão estar presentes ainda fatores estritamente técnicos financeiros,

¹⁷⁸ BRASIL, Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 20 mar. 2016. “Art. 1º. Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição. § 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.”

¹⁷⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 163. Lei complementar disporá sobre: I - finanças públicas”.

¹⁸⁰ RIBEIRO, Maria de Fátima. *op. cit.*, p. 130.

pois absolutamente toda intervenção estatal na economia provoca efeitos. Compete assim, ao administrador mensurar qual o tamanho deste impacto para as contas públicas, pois não se pode olvidar, que em princípio é dever do estado cobrar tributos. Sendo assim, na relação de receitas e gastos realizados através da lei orçamentária anual¹⁸¹ estas flutuantes deverão estar presentes.

Aliás, não pairam dúvidas ser a LRF de caráter nacional e regulamentadora do Art. 163, inc. I da C.F, e como tal tem o amparo da constitucionalidade para prescrever as normas gerais. E segundo Lucas Bevilacqua¹⁸², no tocante as receitas públicas, a lei visa conferir o necessário equilíbrio no orçamento determinando a arrecadação das receitas tributárias, reafirmando o preceito constitucional da própria competência da tributação. É o que se infere do artigo 11¹⁸³ que “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.”

No entanto, para viabilizar a concessão dos incentivos ou benefícios fiscais, o texto legal dispõe na seção seguinte¹⁸⁴, à obrigatoriedade de previsão do impacto orçamentário-financeiro no exercício da implantação da norma alongando-se para os dois próximos exercícios fiscais. Questão polêmica que deve ser dirimida em relação à Lei federal de Responsabilidade Fiscal e as renúncias residem na afirmação de sua constitucionalidade e prescrever as normas gerais, e como tal, se deveriam ser aplicadas aos demais entes da Federação diante de possível invasão tão suscitada rigidez constitucional da competência tributária.

¹⁸¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I - o plano plurianual; II - as diretrizes orçamentárias; III - os orçamentos anuais. § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.”

¹⁸² BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional* – Série Doutrina Tributária. vol. IX – São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 170.

¹⁸³ BRASIL, Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. *op. cit., loc. cit.*

¹⁸⁴ Idem, *ibidem*. “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição”.

Para entender o problema, interessante a transcrição do voto do Ministro Ilmar Galvão na MC/ADI n. 2238¹⁸⁵ afirmando que cada ente da Federação deveria ter sua própria Lei de Responsabilidade Fiscal:

Logo, para bem entendermos este art. 163 temos que partir das premissas de que o Brasil é uma Federação (art. 1º, CF) em que os Estados, os Municípios e o Distrito Federal desfrutam de ampla autonomia político-administrativa (art. 18, 25, 29, 30 e 32 da CF), legislando concorrentemente, inclusive em matéria financeira (art. 24, I, da CF). (...) Em função do exposto, fica claro que em questões de interesse prevalentemente local cabe aos próprios Estados editar leis de responsabilidade fiscal. É que a Lei Complementar 101/2000 não tem o condão de vulnerar-lhes a autonomia máxima em matéria de benefícios e incentivos fiscais de que trata o art. 14 em exame.

Em que pese o entendimento do ex-Ministro do STF, a LRF respeita o pacto federativo, e como esposado, fixa as normas gerais de procedimentos inerentes a necessária transparência ao equilíbrio orçamentário. Confere ainda, o procedimento o ser adotado para as concessões das benesses fiscais, restando preservada a competência concorrente para que os demais entes possam legislar sobre a matéria financeira.

Em relação à repartição da competência constitucional tributária, a mesma resta preservada, já que o poder de isentar deriva do próprio poder de tributar. A partir do momento, que existem limites constitucionais a este, inexoravelmente à possibilidade de concessão deverão ser observadas as necessárias limitações, inclusive a LRF que deriva diretamente do seio constitucional. É o que diz Lucas Bevilacqua¹⁸⁶:

Os requisitos e procedimentos previstos no Art. 14 da LRF(...), não implicam supressão, ou mesmo vulneração, das regras constitucionais de competência tributária considerando que o poder de isentar dos entes federados é consectário do poder de tributar que se faz, no entanto, balizado por limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre as quais o princípio da responsabilidade fiscal, regulado por meio da Lei complementar nº 101/00, nos termos do art. 146, II, da CF.

A Lei de Responsabilidade Fiscal surge como valioso instrumento de controle das ações governamentais concedendo parâmetros de transparência nas contas públicas,

¹⁸⁵ BRASIL. *Supremo Tribunal Federal. ADI nº 2238. Brasília. 12.02.2003.* Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1829732>>. Acesso em: 30 mar. 2016.

¹⁸⁶ BEVILACQUA, Lucas. *op. cit.*, p. 171.

inclusive enxertando normas procedimentais para a concessão dos benefícios, fatos que podem causar imensos prejuízos aos cofres públicos. Não competem maiores esclarecimentos que a má gestão de receitas, ou a concessão desenfreada de incentivos, sem critérios, obstaculiza a manutenção das funções primárias do estado através dos investimentos necessários para a realização da Ordem Social, como saúde, educação, segurança pública, etc.

Porém, mesmo com o vasto cabedal de princípios e normas, nem mesmo a LRF é capaz de, na prática, evitar que os incentivos fiscais sejam utilizados indiscriminadamente como forma de atrair investimentos. Esta situação acéfala, capitaneada pela concorrência tributária, tem através dos benefícios fiscais do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICMS) deflagrado de longa data, uma verdadeira Guerra Fiscal que o Poder Judiciário tenta de forma hercúlea ou desastrosa resolver.

2.5.1 Do ICMS extrafiscal e o desenvolvimento regional

Para a correta contextualização do regime aplicado as concessões de benefícios do ICMS e as distorções provocadas, insta mencionar de antemão que o Sistema Tributário Nacional é complexo conduzindo muitas vezes à insegurança jurídica, posto estar calcado no federalismo fiscal¹⁸⁷. Importante é manter o controle e o exercício regular das competências tributárias entre os entes para que as disputas não eclodam. Nesta linha, Hugo de Brito Machado¹⁸⁸ diz que a centralização tributária pelo Governo Federal é vital para que as políticas sociais aplicadas através dos elementos da tributação extrafiscal ocorram de forma equânime.

O sistema federativo sob o viés fiscal foi adotado de forma distinta entre os países que assim o acolheram, baseando-se em laços culturais, históricos econômicos entre outros. Como dito anteriormente, o Brasil optou por repartir rigidamente as competências e ao mesmo tempo, as receitas. A adoção da inflexão de competência visa

¹⁸⁷ RIBEIRO, Maria de Fátima. *Guerra Fiscal: a Súmula Vinculante e a cobrança retroativa de tributos e multas*. Tributação em foco – Coord. Mary Elbe Queiroz, Recife; Ipet, 2013. p. 449-466.

¹⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. A Função do Tributo nas Ordens Econômicas, Ordem social e Ordem Política. In: *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Fortaleza*, nº 28 (2), jul-dez, 1987, p. 39.

que mais de um ente tributário retire recursos de uma mesma manifestação da capacidade contributiva, além de proteger o contribuinte da bitributação. Não é demasiado afirmar ainda, que a discriminação de rendas é a causa última e decisiva de sustentação da figura jurídica e política do Estado Federal brasileiro¹⁸⁹.

Diante da autonomia financeira aplacada pelo texto constitucional, as discussões ganham monta em torno do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, fonte primordial de receitas para os Estados federados, e proporcionalmente o seu repasse única receita de muitos Municípios carentes. Na verdade, estima-se ser responsável por 90% da arrecadação dos Estados da União¹⁹⁰. E diante da autonomia financeira garantida pela Carta Magna de 88 que proporcionou a cada estado o poder de fixar autonomamente suas alíquotas acabou gerando descontrole e perda de arrecadação pela União¹⁹¹.

Esta é a consequência natural da institucionalização de políticas extrafiscais sem a devida previsão de impacto no mercado¹⁹². Por outro lado, não se questiona a imensa importância de utilização dos benefícios fiscais do ICMS para promover o desenvolvimento regional. Se ao longo do presente estudo se perguntou como o estado pode propiciar a consecução da diminuição das desigualdades e promover a justiça social, em relação aos estados membros eoa as benesses do ICMS como vetor solar de efetivação de políticas públicas.

Para compreender como as políticas de renúncias do ICMS podem afetar diretamente as regiões geopolíticas do país, parte-se da constatação inexorável do vasto território nacional e o profundo desequilíbrio entre as distintas regiões, sendo dentre os países que adotaram a Federação, certamente aquele que consagra unidades federativas mais díspares. Janice Helene Ferreira¹⁹³ lembra também da recente elevação artificial de

¹⁸⁹ VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. *op. cit.*, p. 130.

¹⁹⁰ BEVILACQUA, Lucas. *Responsabilidade Fiscal e ICMS: Uma perspectiva de controle*. Disponível em: <<http://www.pge.go.gov.br/revista/index.php/revistapge/article/download/27/22>>. Acesso em: 15 jan. 2016.

¹⁹¹ DULCE, Otávio Soares. Guerra Fiscal, Desenvolvimento desigual e as Relações Federativas no Brasil. In: *Revista de Sociologia e Política* n. 18:95-107. Jun. 2002. p. 02.

¹⁹² CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier. 2009, p. 331. “A concessão de benefícios fiscais para determinados setores ou fases do ciclo econômico de tributação que nos leva ao consumo ou da redução da base de cálculo ou concessão de isenções pode distorcer a concorrência, afetar a capacidade contributiva e afetar a neutralidade.”

¹⁹³ FERREIRA, Janice Helena. *op. cit.*, p. 101.

territórios a condição de estados, criando-se imenso hiato populacional, econômico, cultural e demográfico entre as unidades mais e menos desenvolvidas.

Para ilustrar as imensas desigualdades, basta se referir à existência de estados gigantescos com níveis populacionais baixos, estados ricos e com elevada população, estados minúsculos com altíssimos níveis de desenvolvimento econômico. Toda esta colcha de retalhos constitui a Federação brasileira, e duas hipóteses se apresentam, conviver com este desenvolvimento histórico desigual ou promover as mudanças necessárias para equalizar todo o sistema.

O norte na consecução da segunda possibilidade fora invocada pela Constituição de 1.988. Apenas para não passar em branco, a preocupação com o desenvolvimento regional em nível constitucional foi pela primeira vez adotada na Constituição de 1.946. Lançado como objetivo da República Federativa do Brasil no Art. 3º, o texto da atual Magna Carta traz ainda o Art. 43¹⁹⁴ que traça diretrizes administrativas visando o desenvolvimento econômico e social e à redução das desigualdades regionais.

Relembra-se ainda o Art. 151, I conferindo à União instituir incentivos para correção dos desequilíbrios sociais e regionais, além do Art. 173, VII elevar como princípio da Ordem Econômica as mencionas reduções. O Art. 21, IX confere a União competência exclusiva para elaborar e executar planos nacionais e regionais, onde se busca durante certo período atingir estágios previamente determinados de desenvolvimento.

Este plano de desenvolvimento deve ser encarado como expressão da política geral do Estado e necessita prever os meios a serem empregados. Segundo Eros Roberto

¹⁹⁴BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. § 1º Lei complementar disporá sobre: I - as condições para integração de regiões em desenvolvimento; II - a composição dos organismos regionais que executarão, na forma da lei, os planos regionais, integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, aprovados juntamente com estes. § 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: I - igualdade de tarifas, fretes, seguros e outros itens de custos e preços de responsabilidade do Poder Público; II - juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias; III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas; IV - prioridade para o aproveitamento econômico e social dos rios e das massas de água represadas ou represáveis nas regiões de baixa renda, sujeitas a secas periódicas. § 3º Nas áreas a que se refere o § 2º, IV, a União incentivará a recuperação de terras áridas e cooperará com os pequenos e médios proprietários rurais para o estabelecimento, em suas glebas, de fontes de água e de pequena irrigação”.

Grau¹⁹⁵, o planejamento é uma “forma de ação racional caracterizada pela previsão de comportamentos econômicos e sociais futuros, pela formulação explícita de objetivos e pela definição de meios de ação coordenadamente dispostos”

Os instrumentos da extrafiscalidade então, encaixam-se como as técnicas a serem investidas na elaboração deste planejamento das ações. Por isso, houve a necessidade de responder se os mecanismos indutores, dos quais se apresentam os benefícios e renúncias fiscais, eram compatíveis com todo o ordenamento tributário e econômico.

O ICMS certamente reveste-se de imprescindível ferramenta extrafiscal para a realização do desenvolvimento regional. Acontece que apesar da competência estadual, alguns limites constitucionais foram impostos, como a fixação de alíquotas máximas a cargo do Senado, e a incumbência de Lei Complementar regular o sistema dos incentivos e renúncias à tributação. A preocupação da técnica constitucional sobre o imposto não é desarrazoada.

Isto porque, o impacto econômico do ICMS em todo território nacional é indiscutível, e o balizamento presente na Magna Carta, especialmente no tocante aos incentivos, visa bloquear eventuais prejuízos de um estado membro em relação a outro.¹⁹⁶

Para exemplificar o tema de renúncias fiscais do ICMS e o reflexo financeiro ao caixa público, interessante tecer alguns comentários sobre o caso do programa de incentivos concedidos ao setor atacadista perpetrado pela Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro. Os técnicos da Fazenda realizaram o levantamento antes do programa no ano 2.000 até 2.007 tendo como base a receita não recolhida, consubstanciado nas informações da Relação Anual de Informações Sociais (Rais), Guia de Informações e Apuração do ICMS (GIA).¹⁹⁷

No ano de 2.004, o Riolog, nome do programa de incentivo, beneficiava 45 (quarenta e cinco) empresas do setor atacadista, e foi inaugurado em represália aos

¹⁹⁵ GRAU, Eros Roberto. *op. cit.*, p. 151.

¹⁹⁶ BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: Estados-membros em “Guerra Fiscal”*. São Paulo: Quartier Latin. 2014. p. 217. “Assim, incentivos fiscais de ICMS para desenvolvimento regional podem ser concedidos pelos Estados se obedecidos os parâmetros constitucionais referentes à competência tributária, competência regulamentar, às leis complementares e se previsto como instrumento de execução de um plano de desenvolvimento nacional ou regional”.

¹⁹⁷ BEVILACQUA, Lucas. *Responsabilidade Fiscal e ICMS: Uma perspectiva de controle*. *op. cit.*, p. 4.

incentivos do mesmo setor praticados pelo Estado de Goiás (Logproduzir) e Distrito Federal (Df Logístico). Com o Riolog, as empresas foram contempladas com incentivos através do crédito presumido, redução da base de cálculo do ICMS e do diferimento do imposto.

A primeira constatação do estudo foi queda de 88% na arrecadação do imposto pelas sociedades enquadradas e ainda produziu um acúmulo de créditos tributários contra o Estado do Rio de Janeiro. Por fim, no ano de 2.007 apenas 20 (vinte) empresas continuavam no programa e muitas foram desenquadradas por não cumprirem com os TARES (Termo de Aço de Regime Especial) firmados. No ano anterior de 2.006 estas duas dezenas de empresas deveriam, se não estivessem no programa, teriam que pagar cerca de 45 milhões de reais de ICMS.

De forma geral, a questão se assenta na maneira como os estados estão utilizando este instrumento da extrafiscalidade. A busca desenfreada para atrair investimentos às distintas regiões, sob a justificativa de perseguição dos altruístas objetivos da República Federativa esculpida no Art. 1º, tem causado imensas disputas entre os estados. Isto porque, estas políticas consubstanciadas nas legislações regulamentadoras dos benefícios fiscais do ICMS quase sempre são motivos de alegados prejuízos aos demais estados, sangrando enfim, o próprio equilíbrio do pacto federativo.

3 A GUERRA FISCAL NO STF E AS PROPOSIÇÕES LEGISLATIVAS

A repartição da competência tributária do ICMS entre os estados membros e o Distrito federal, e a expressiva fonte de arrecadação para estes entes federativos, ao invés de rumar para a consecução dos fins do Estado Constitucional Democrático de Direito e a redução das desigualdades regionais, acabou causando discussões judiciais com a instituição de políticas de renúncias unilaterais ao recebimento do crédito em troca de investimentos em seus territórios.

O problema é que a concessão de benefícios fiscais ocorre em flagrante descumprimento da Constituição Federal. Neste diapasão, o Supremo Tribunal Federal, enquanto guardião da Magna Carta, não poderia deixar de ser acionado para tentar equalizar as discrepâncias das políticas perpetradas pelos demais Poderes.

De fato, como se verá a seguir, inúmeras são as demandas apresentadas ao Poder Judiciário, especialmente através de ações diretas de inconstitucionalidades movidas por um estado da federação contra o outro. O consenso entre os juristas é que não compete, prioritariamente a este Poder resolver a concorrência tributária. O Poder Legislativo tem função preponderante em equalizar o sistema, com os ajustes necessários e a realização da tão almejada reforma tributária. E o Poder Executivo não pode se furtar de suas responsabilidades, tornando o Confaz, um órgão verdadeiramente federativo e mediador dos interesses dos Estados membros e Distrito Federal.

3.1 A LEI COMPLEMENTAR 24/1975 E O CONSELHO DE POLÍTICA FAZENDÁRIA

A Constituição Federal de forma clara disciplinou no art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, que caberia a Lei Complementar regular a forma de concessão e revogação dos incentivos, isenções e benefícios fiscais de ICMS, mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal. No entanto, a Lei Complementar ainda não veio. Desta forma, mesmo a Constituição não prevendo qual o tipo de deliberação seria adotada pelos

estados para conceder os benefícios, convencionou-se que esta se daria através de convênios, consoante §8º, do art. 34 do ADCT¹⁹⁸.

Sendo assim, coube a LC 24/75, recepcionada pela Constituição, exercer as diretrizes dos convênios entre os Estados e o Distrito Federal¹⁹⁹, além de estabelecer os procedimentos. Para ter validade, o convênio deve ser aprovado pelo Conselho de Política Fazendária (Confaz). É o que diz o art. 2º, Parágrafo 2º, dispondo que²⁰⁰:

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal. § 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

Iniciando a reflexão dos dispositivos legais da LC 24/75, tem-se que em primeiro lugar, houve a determinação de que as isenções sobre o ICMS serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal. A deliberação conjunta dos entes federativos competentes se dará dentro do âmbito do Conselho de Política Fazendária, que é um órgão inserido no Ministério da Fazenda e que desempenha função legislativa originariamente acometida pelo Congresso Nacional.

¹⁹⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *op. cit.* “ADCT. Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. § 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria”.

¹⁹⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 20 mar. 2016. “Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica: I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III - à concessão de créditos presumidos; IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus”.

²⁰⁰ Iem, *ibidem*.

Este órgão é formado por um representante de cada estado, inclusive do Distrito Federal, além de um representante do Governo Federal que lhe confere caráter interfederativo. Além das prerrogativas inatas a celebração dos convênios de isenções fiscais do ICMS, o Confaz pode também desenvolver estudos com vistas à implantação de melhorias na administração tributária e no Sistema Tributário Nacional, tendo como objetivo o desenvolvimento econômico e social, sob o viés da inter-relação da tributação federal e dos Estados.

A título de curiosidade, André Elali²⁰¹ diz que o Confaz seria uma espécie de *Bundesrat* da República da Alemanha, onde os estados membros são representados por autoridades do Poder Executivo para exercer papel eminentemente legislativo, que no caso presente seria do Senado Federal.

As diretrizes da LC 24/75 são aplicada a todas variantes do ICMS que importem diminuição ou supressão do tributo, não somente em relação às isenções. Neste ponto pairou-se outra discussão, pois a Constituição de 1967/69 exigia convênio apenas para as isenções.

A recepção do artigo deu-se pela interpretação aberta dos termos incentivo e benefício fiscal, onde especialmente este último deve ser interpretado como sendo qualquer retirada de ônus fiscal.²⁰²

Superada a divergência quanto ao alcance do artigo 1º, destaca-se também o Art. 8º²⁰³, norma sancionatória para o caso de descumprimento de quaisquer artigos da LC nº 24/75, inclusive a feitura de legislação concedendo incentivos sem a citada aprovação do Confaz. Ocorre, que pela leitura atenta do artigo percebe-se que o destinatário da norma é o contribuinte, que em nada guarda correlação com as deliberações previstas na esfera do Confaz²⁰⁴.

²⁰¹ ELALI, André de Souza Dantas. *op. cit.*, p. 133.

²⁰² JUNIOR. Salvador Cândido Brandão. *Federalismo e ICMS: Estados-membros em “Guerra Fiscal”*. São Paulo: Quartier Latin. 2014. p. 188.

²⁰³ BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975. *op. cit.* “Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente: I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente”.

²⁰⁴ FUDO, Patrícia; FIORIN, Rangel Perrucci. Benefícios unilaterais, Jurisprudência do STF e Convênio ICMS nº 70/2014. In: *Temas atuais do ICMS: teoria e prática*. Coord. Demes Brito, Betiina Treiger Grupenmacher, Fernanda Drummond Parisi – São Paulo: IOB SAGE, 2015. p. 142.

De fato, necessário explicitar que convênio é um ajuste, combinação. Caberá então, a cada estado-membro se fazer representar por alguém indicado pelo Chefe do Poder Executivo estadual. Como diz Sacha Calmon Navarro Coelho²⁰⁵, “não é assim, o representante do povo do estado que se faz presente na assembleia”, mas alguém que postula em nome de cada estado da federação, normalmente os Secretários de Fazenda ou cargos análogos.

Continuando, em singelas linhas, nestas assembleias são geridos os convênios, ou melhor, as propostas de convênios. Isto ocorre, porque o Art. 4º prescreve que, após 15(quinze) dias contados da publicação dos convênios em Diário Oficial, o Poder Executivo de cada ente da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, somente a partir deste momento teria validade para os membros da Federação.

Além desta dupla autorização, a do Confaz e do Poder Executivo, outro artigo abala a estrutura do Pacto Federativo. Conforme citado anteriormente, o artigo 2º, §2º da LC 24/75 exige decisão unânime dos Estados representados nas Assembleias do órgão de deliberação para a validação dos incentivos. É fácil perceber, que se um estado se sentir prejudicado pelo benefício concedido a outro membro, não assinará a proposta de convênio. As bases da guerra fiscal estavam lançadas.

3.2 DA TERMINOLOGIA DA GUERRA FISCAL

Por opção metodológica, antes de proceder à análise crítica dos artigos Art. 4º, e 2º, §2º da Lei Complementa 24/75, propõe-se a inversão, continuando o raciocínio esposado no item anterior, quanto às consequências factuais lançadas. Na prática, os estados concedem benefícios diretamente às empresas sem passar pelo crivo do Confaz, desrespeitando a norma legal e causando imensos prejuízos aos demais entes da federação.

Os incentivos concedidos unilateralmente, e, sem que ocorra a celebração de convênio através do Confaz, favorecem indevidamente os empreendimentos instalados nas unidades da Federação, cabendo aos entes prejudicados corrigirem as distorções

²⁰⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *op. cit.*, p. 183.

pela via judicial. Na contramão, questiona-se que as empresas instaladas naqueles estados aportaram recursos e ergueram seus negócios sob o manto da legalidade e almejando segurança jurídica, e não poderiam ser surpreendidas com decisões contrárias aos seus interesses, como por exemplo, a declaração de inconstitucionalidade da lei estadual que outorgou as renúncias, e se ver obrigada a recolher o ICMS retroativo.

E esta transloucada corrida para seduzir aportes de ordens diversas para seus Estados sem a aprovação do Confaz é que se denominou chamar de Guerra Fiscal. A terminologia é assim formatada por Patrícia Fudo e Rangel Perrucci Fiorin²⁰⁶:

Buscando fomentar a atividade industrial e comercial da região, os Estados-Membros editam reiteradamente normas concessivas de benefícios e incentivos fiscais sem a observância dos pressupostos constitucionais e legais para tal finalidade, impondo o que se passou a denominar de Guerra Fiscal. Assim, inobstante as desigualdades regionais e o modelo de desenvolvimento perpetrado durante séculos no país, é fato que uma das questões em pauta no atual cenário político/jurídico no Brasil é a chamada guerra fiscal.

Colaciona-se também a visão de Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos²⁰⁷: “Neste cenário, os Estados acabam competindo entre si, buscando conceder cada vez mais benefícios fiscais, na tentativa de tornar seu território o mais atrativo possível para os investimentos.” No mesmo sentido, André Elali²⁰⁸ alerta quanto ao desrespeito ao Pacto Federativo:

Tem sido comum, nesse particular, a concessão de incentivos fiscais e de medidas outras em nítida violação ao pacto federativo. Muitas das unidades federativas, para atraírem investimentos para os seus territórios, acabam pondo em risco a unidade do Estado brasileiro. Estados e Municípios, não obstante tenham a denominada competência para legislar sobre seus tributos, detendo também o atributo da autonomia, não podem se sobrepor aos interesses nacionais, instituindo políticas contrárias à harmonia do Estado brasileiro. Portanto, a outorga de incentivos fiscais deve observar rigorosamente os critérios estabelecidos na ordem jurídica como forma de proteger-se a Federação.

A falta de disposição legal prevendo sanções aos estados também favorece o desrespeito à LC 24/75, motivando-os a disciplinar ao arrepio do Confaz, repisando

²⁰⁶ FUDO, Patrícia; FIORIN, Rangel Perrucci. *op. cit.*, p. 143.

²⁰⁷ VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. *op. cit.*, p. 133.

²⁰⁸ ELALI, André de Souza Dantas. *op. cit.*, p. 132 -133.

apenas, que o Art. 8º tem como sujeito passivo apenas o contribuinte²⁰⁹. José Eduardo Soares, por sua vez, chama a atenção para a banalização da LC 24/75, onde os Estados utilizam instrumentos legislativos diversos concedendo inúmeras espécies de vantagens aos particulares sem a aprovação do Confaz²¹⁰.

Ressalta-se que apesar da Lei Complementar nada dispor acerca de penalidades aos agentes públicos, a concessão de benefícios fiscais em sentido lato, sem a devida obediência as “formalidades legais” aplicáveis ao caso, pode ensejar ato de improbidade administrativa, como se depreende do Art. 10, VII, da Lei 8.429/92²¹¹. No entanto, a reverberação dos citados delitos em abstrato, não tem tido o condão de evitar a proliferação da expedição de instrumentos diversos concedendo vantagens a empresas ou contribuintes de forma geral, sem a necessária observância da LC 24/75, e frear por conseguinte a Guerra Fiscal. Desta forma, como se verá posteriormente, o Judiciário tem sido constantemente invocado para tentar apaziguar o conflito.

Aliás, sobre a precisão terminológica dos vocábulos dissipados pelos estudiosos do tema, interessante pela retórica, fazer menção ao voto vencedor do Ministro do

²⁰⁹ BEVILACQUA. Lucas. *op. cit.*, p. 217. “Ante a ausência de quaisquer sanções ao descumprimento da previsão legal, os Estados, indiscriminadamente, concedem seus incentivos à revelia do Confaz, gerando toda sorte de efeitos deletérios à concorrência e às finanças públicas.”

²¹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. *op. cit.*, p. 274-275. “Entretanto, unilateralmente, as unidades federativas têm expedido leis, decretos e atos administrativos, as unidades federativas têm expedido leis, decretos, e atos administrativos, outorgando vantagens fiscais, financeiras, creditícias e operacionais, que afetam a carga impositiva, a saber: a) fiscais: isenção de imposto para novas empresas, sem produção similar no Estado, válida por determinado período de tempo; isenção ou redução do imposto para as micro e pequenas empresas, redução da alíquota do imposto para situações e produções especiais; postergação dos prazos de pagamento, adiamento do pagamento do imposto por longo prazo; isenção ou redução do imposto sobre produtos específicos destinados ao exterior; b) financeiros: aquisição de ativos fixos; formação ou recomposição de capital de trabalho; financiamento do pagamento do imposto; participação acionária; financiamento para o desenvolvimento tecnológico; financiamento para as empresas de turismo; c) estímulo para infra-estrutura: venda de lotes e galpões por preços reduzidos; permuta de terrenos para a localização de empresas; doação de áreas e lotes industriais; implantação de áreas e distritos industriais; d) outros estímulos: simplificação do processo de registro de empresas; simplificação do processo de licitação para pequenas empresas; assistência técnica na elaboração do projeto; apoio à formação de capacitação de pessoal.”

²¹¹ BRASIL. Lei nº 8429, de 2 de junho de 1992. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=136473>>. Acesso em: 30 mar. 2016. “Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente: VII conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie”.

Superior Tribunal de Justiça Napoleão Nunes Maia Filho²¹² no RMS 38.041/MG condenando a utilização da expressão Guerra Fiscal:

A impropriamente denominada guerra fiscal é um mecanismo legítimo dos Estados periféricos do capitalismo brasileiro, para tornar atraentes as operações econômicas com as empresas situadas em seus territórios; a exigência de serem as Resoluções do CONFAZ aprovadas por unanimidade dá aos Estados centrais o poder de veto naquelas deliberações, assim criando a tensão entre os sistemas tributários dos Estados Federados do Brasil. 2. Somente iniciativas judiciais, mas nunca as apenas administrativas, poderão regular eventuais conflitos de interesses (legítimos) entre os Estados periféricos e os centrais do sistema tributário nacional, de modo a equilibrar as relações econômicas entre eles, em condições reciprocamente aceitáveis.

A divergência semântica apresentada, *data* vênua, em nada corrobora para perquirir o fenômeno. Ao minimizar o debate tratando-o como mera “tensão” entre os estados, esconde-se a profundidade e alcance de todo o sistema de repartição das competências tributárias.

3.3 UNANIMIDADE DE APROVAÇÃO NO CONFAZ

Para entender a guerra fiscal, necessário retomar a análise dos dispositivos da Lei Complementar que regulamenta o sistema de concessão de incentivos e benefícios fiscais do ICMS. Principalmente debruçando-se sobre a exigência de aprovação unânime do Confaz, previsto no Art. 2º, §2º, quanto ao projeto de convênio celebrado entre os estados da Federação.

O mencionado órgão executivo realiza às vezes do necessário mantenedor do sistema federativo fiscal, e o escopo para a aprovação unânime dos benefícios reside na própria preservação do *facto* federal. A questão é compreender se a exigência de

²¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS 38.041/MG. Publicado em 04/11/2013. Ementa: Recurso em mandado de segurança. Tributário e administrativo. Guerra fiscal. Tensão criada entre os sistemas tributários dos estados federados do Brasil. Confaz. Necessidade de solução pela via jurisdicional, com afastamento da via administrativa. Recurso provido.

aprovação unânime dos estados é constitucional e razoável, pois o estado que se sentir prejudicado pelo incentivo implantado a outro certamente exercerá seu poder de veto.

Explica a Maria de Fátima Ribeiro²¹³ que:

Tais situações resultam em obrigação do Estado receptor a aceitar o crédito imposto que não foi recolhido no Estado de origem em virtude do incentivo por ele outorgado, em razão do princípio da não cumulatividade do imposto, o que leva a ser o benefício suportado também pela unidade da Federação destinatária que nenhum benefício auferem em termos de arrecadação, em razão do empreendimento estabelecido por força dos estímulos, naquela origem.

Sendo assim, cria-se o cenário onde em retaliação, o estado que propôs o benefício poderá vetar quando a situação for oposta. Quanto à necessidade de aprovação ser unânime, justifica Lucas Bevilacqua²¹⁴ dizendo que:

A exigência de unanimidade dos Estados para concessão de incentivos fiscais não se realizou de modo despropositado. Tal previsão parece razoável em função de que, se porventura fosse exigida apenas votação por maioria, alguns dos Estados da Federação poderiam reunir-se para conceder incentivo fiscal a um ou a alguns deles com vistas a exterminar o mercado interno de outro ente federado. Portanto, solução outra não vislumbrou o legislador de então com vistas a conferir unidade ao mercado interno.

As críticas, por outro lado, também encontram guarida no pacto federativo que deve preservar a autonomia dos Estados membros para a autoadministração, autolegislação, autogoverno e capacidade de auto-organização. Isto ocorre, porque a unanimidade estaria concedendo a outro estado membro a possibilidade de legislar via convênio sobre benefícios fiscais inerentes a sua competência tributária.

Paulo de Barros Carvalho²¹⁵ diz que exigência da unanimidade fere os princípios democráticos e da proporcionalidade, e dificulta o cumprimento do objetivo traçado

²¹³ RIBEIRO, Maria de Fátima. Guerra Fiscal do ICMS: questões pontuais. In: *Temas atuais do ICMS: teoria e prática*/coordenadores Demes Brito, Betiina Treiger Grupenmacher, Fernanda Drummond Parisi. São Paulo: IOB SAGE. 2015. p. 110.

²¹⁴ BEVILACQUA, Lucas. *op. cit.*, p. 217. “Ante a ausência de quaisquer sanções ao descumprimento da previsão legal, os Estados, indiscriminadamente, concedem seus incentivos à revelia do Confaz, gerando toda sorte de efeitos deletérios à concorrência e às finanças públicas.”

²¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 56.

pela Constituição brasileira de promover a justiça social e a redução das desigualdades regionais:

Sendo facultado aos Estados e Distrito Federal conceder as isenções, incentivos ou benefícios de ICMS autorizados em convênios pelo Confaz, mostra-se inócua a exigência de unanimidade para aprovação sempre que estiver em pauta o estímulo ao desenvolvimento de unidades federativas que, comprovadamente, se encontrem em situação econômico-produtiva precária. Solução razoável seria reduzir, para esses casos específicos, o quórum de aprovação para dois terços cumprindo, desse modo, sua função de tornar factível o estímulo para desenvolvimento de Estados menos favorecidos, com conseqüente redução das desigualdades regionais, como desejado pela Constituição de 1.988.

Para Patrícia Fudo e Rangel Perrucci Fiorin²¹⁶, a medida também fere a democracia, onde as atenções deveriam estar voltadas para o plano de desenvolvimento nacional, pois neste cenário os estados se desestimulariam a continuar oferecer benefícios fiscais a revelia da legislação pátria.

Sobre a questão da unanimidade necessária, deve-se mencionar que tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei do Senado nº 130/2014²¹⁷, com a seguinte redação em seu artigo 2º: “O convênio que se refere o art 1º poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo: I – dois terços das unidades federadas; e II – um terço das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do País.

²¹⁶ FUDO, Patrícia; FIORIN, Rangel Perrucci. *op. cit.*, p. 144. “Vista deste modo, a exigência de consenso no Confaz para a concessão de incentivos de ICMS poderia ser encarada como antidemocrática violando o pacto federativo, tratando-se da faceta jurídica que emerge diante da ausência de uma profícua política nacional de desenvolvimento, como forma de atração de investimentos de modo homogêneo para o território nacional.”

²¹⁷ BRASIL. PLS 130/2014. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1320383&filename=PLP+54/2015>. Acesso em: 30 mar. 2016. “Art. 1º Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre: I – a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar; e II – a reinstauração das isenções, dos incentivos e dos benefícios referidos no inciso I que ainda se encontrem em vigor”.

As discussões no entanto estão longe de terminar. Para parte da doutrina, a redução do quórum desnaturaria o pacto federativo, que existiria apenas no papel. Corroborar-se neste sentido a opinião de Ives Gandra da Martins²¹⁸:

É que o sistema federativo poderia restar modificado e sensivelmente desfigurado, passando a ser apenas formalmente federativo, se emendas constitucionais reduzissem a expressão quase nenhuma a autonomia política, financeira ou administrativa das unidades federativas. (...) Na autonomia financeira dos Estados, é o ICMS a sua grande fonte de receita, tributo cuja a estadualização implica a existência de regras na Lei Suprema destinada a evitar que os Estados sejam privados do direito de dirigir suas políticas regionais, ou que sejam pressionados a concederem benefícios por autênticos 'leilões' provocados por investidores que escolhem o local de sua instalação em função dos benefícios que este ou aquele Estado lhes oferecem.

Há que se destacar de fato, que a Guerra Fiscal generalizada favorece os estados mais desenvolvidos e que podem ofertar melhores condições aos empreendedores que desejam se instalar no país ou ampliar sua fatia no mercado, ante as inexoráveis vantagens fiscais auferidas. E como reportado no início do presente estudo, a aplicação dos recursos nos setores estratégicos mais fragilizados e regiões menos desenvolvidas são objetivos encartados na Constituição Federal.

Enquanto isso, o vigente quórum de unanimidade, em que pese provocar discussões acaloradas, contribui apenas parcialmente para a continuidade da emissão de legislações diretas dos Estados concedendo benefícios aos interessados em aportarem negócios nos seus domínios.

3.4 RATIFICAÇÃO DOS CONVÊNIOS PELOS ESTADOS-MEMBROS

A problemática envolvendo os estados em Guerra Fiscal e o Confaz continua devido à celeuma em torno do citado Art. 4º da Lei Complementar nº 24/75²¹⁹, que se transcreve na íntegra:

²¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *op. cit.*, p. 20.

²¹⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 20 mar. 2016.

Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

Para subsidiar o debate, registra-se inicialmente pelo mandamento legal, a natureza das decisões do Conselho, órgão sem função jurisdicional. Rememora-se ainda, que os projetos dos convênios, dentro do Confaz, devem ser assinados em unanimidade para a concessão dos benefícios. Por fim, incidirá o artigo 4º através da ratificação para tão somente ter validade para a esfera jurídica.

O que se questiona é exatamente esta dupla autorização, do Confaz e do Chefe do Poder Executivo. Para exemplificar, extrai-se o que está acontecendo em verdade. O estado legisla concedendo determinado benefício fiscal atraindo uma empresa importante para o desenvolvimento local, e esta empresa pode se sentir seduzida e se instalar exclusivamente pelas vantagens auferidas. Isto ocorre porque, ao contrário do texto frio da LC 24/75, não são os convênios que imprimem força normativa as deliberações tomadas, apenas tem conteúdo autorizativo, demandando a internalização em cada um dos estados.

Assim, e ignorando os procedimentos a serem seguidos, muitos estados instituem o incentivo fiscal por decreto do Executivo, representando violação frontal ao princípio da legalidade tributária (artigo 150, I, CF).²²⁰

A eficácia do benefício concedido deve ou deveria ser realizado mediante encaminhamento de mensagem do Executivo ao Legislativo que por decreto legislativo ratifica o convênio, muito embora, não ser daquele a competência privativa para iniciar o processo legislativo em matéria tributária, tem-se que os incentivos fazem parte do planejamento financeiro do ente, logo o poder de iniciativa pertence exclusivamente ao Chefe do Executivo. Assim, os benefícios fiscais em ICMS surgem do decreto legislativo ratificador do convênio interestadual.

Nesta esteira seguem os ensinamentos do professor Antonio Roque Carraza²²¹:

O instrumento idôneo da ratificação, longe de ser o decreto do Governador, é o decreto legislativo(estadual ou distrital, conforme o

²²⁰ BELILACQUA. Lucas. *op. cit.*, p. 91.

²²¹ CARRAZA. Antonio Roque. *op. cit.*, p. 1014 .

caso).(...)Portanto, os convênios que concedem isenções de ICMS só entrarão a fazer parte do ordenamento jurídico interno dos Estados ou do Distrito Federal após serem aprovados pelas respectivas Casas Legislativas. Isto, aliás, nos levou a sustentar, em outra passagem desta obra, que, em rigor, o convênio é, apenas, o pressuposto par aa concessão da isenção do ICMS.

Sacha Calmon Navarro Coelho²²² diz que é uma ‘sandice’ atribuir ao Chefe do Poder Executivo deliberar nas Assembleias do Confaz, e principalmente na sequência expedir normativa ratificando ou não o convênio, competência que deveria ser exercitada pelas Casas Legislativas:

Ora, é rematada sandice admitir possa um mesmo Poder praticar um ato e, depois, ele próprio, homologá-lo...Ratificar ato na entrosagem da Teoria da Tripartição dos Poderes significa técnica de harmonização. A homologação, na espécie, só faria senso se declinada ao Legislativo. É que os convênios, de início, são formalmente administrativos e materialmente legislativos. Sob o ponto de vista formal, são atos administrativos porque dimanam de órgão colegiado (assembleia de funcionários representantes do Poder Executivo dos estados). Sob o ponto de vista material, são atos legislativos porque têm conteúdo de preceituação genérica e normativa (não há aplicação de norma a caso concreto). Como o princípio da legalidade, para pôr e tirar o tributo, exige lei em sentido formal – proveniente de órgão legislativo -, a previsão de ratificação pelo Poder Legislativo dos estado teria precisamente esta finalidade: conferir aos convênios força de lei.

Neste contexto, o que se assenta é a falta de obrigatoriedade das deliberações do Confaz em âmbito nacional, decorrente do princípio do pacto federativo, onde a legislação estadual tem eficácia tão somente no seu próprio território. Quer dizer, o voto de um representante do Poder Executivo de um Estado membro no Confaz constitui apenas anuência federativa ao Estado que solicitou o benefício, mas não pode significar renúncia de receitas por parte dos demais entes estaduais da União.

Como exposto, a mecânica deve funcionar com a celebração dos convênios, que são os atos deliberativos no Confaz, e que deverão ser aprovados por unanimidade em caso de concessão de incentivos ou benefícios fiscais. A doutrina esmagadora conferiu constitucionalidade aos convênios, ou melhor dizendo, a Lei Complementar nº 24/75 que acabou sendo recepcionada pela Constituição Federal de 1.988.

²²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *op. cit.*, p. 183.

Esta LC confere as diretrizes gerais aos assuntos relacionados aos incentivos do ICMS, já que a legislação própria ainda não adveio. A melhor interpretação é que o conteúdo específico e concreto se perfaz pelo convênio dos Estados membros, exatamente com o intuito de manter as prerrogativas da autonomia dos estados e o pacto federativo. No entanto, como visto, o processo não se encerra com a aprovação dos convênios no âmbito do Confaz.

A LC 24/75 determina, invalidamente, a ratificação pelos Chefes dos Poderes Executivos Estaduais, do convênio, o que a melhor doutrina abalizada tecnicamente denomina de homologação do ato emanado pelos membros participantes das assembleias do Confaz. Esta homologação deve ser apregoada pelas Assembleias Legislativas dos Estados, ou seja, pela casa que representa o povo de cada estado. Tão somente após a homologação é que o convênio terá força jurídica, validade internamente no âmbito dos estados que aprovaram seus termos.

Sobre o ponto final do processo de concessão dos incentivos relacionados ao ICMS Oksandro Osdival Gonçalves e Marcelo Miranda Ribeiro²²³ apontam que:

Portanto, os Estados e o Distrito Federal, querendo conceder isenções de ICMS, devem, previamente, firmar entre si convênios. Não são os convênios, entretanto, que dão força normativa às deliberações tomadas. Esta resulta do decreto legislativo que vier a ratificá-los, em cada unidade federativa. Assim, o conteúdo dos convênios só passa a valer como direito interno dos Estados e do Distrito Federal depois da ratificação por decreto legislativo. Esse ato normativo é o ponto terminal do processo legislativo adequado à concessão de isenções de ICMS.

Com o enfrentamento das principais questões relativas ao Confaz e o sistema de concessão de benefícios do ICMS, resta claro o profundo desconforto gerado pelo desequilíbrio do sistema calcado no pacto federativo. Da forma como está sendo realizado, a perda de arrecadação agrava o quadro dos estados menos desenvolvidos. O “leilão” patrocinado pelos entes federados acaba por induzir os empreendimentos para regiões mais desenvolvidas e próximas aos grandes centros de consumo, devido ao maior poder de troca de favores destes entes.²²⁴

²²³ GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. *op. cit.*, p. 93.

²²⁴ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 141. Outro efeito perverso é que, em vez de reduzir a concentração industrial, as desigualdades regionais acabam

Em amplo espectro, a Guerra Fiscal decorre da falta de política pública nacional e regional para promover o desenvolvimento sócio econômico de forma mais justa e equilibrada. E este quadro afeta todos. Os contribuintes que se beneficiam dos favores fiscais concedidos ao arrepio das normas instauradas, provocam desarmonia na concorrência, esparramando as consequências no mercado e no consumidor.

Em contrapartida, as reiteradas decisões do Judiciário declarando a inconstitucionalidade de leis confeccionadas sem a aprovação do Confaz, exigem do Fisco Estatal a cobrança retroativa dos tributos. O que no início era uma benesse, passa a ser fator de apavoro dos contribuintes que temem, dentro da prospecção de insegurança jurídica, pagarem os impostos e arruinarem seus negócios.

Seja como for, o fato é que a Constituição Federal prevê limites na outorga das competências, e a realização de políticas em desconformidade com o texto maior deverão ser corrigidas. A Guerra Fiscal discute em essência a manutenção do frágil equilíbrio do sistema federativo brasileiro, encontra-se a discussão acerca do que é, ou deveria ser, um primoroso instrumento para a promoção da justiça social com a redução das desigualdades sociais e regionais.

3.5 PROLEGÔMENOS DO ATIVISMO JUDICIAL

A narrativa proposta no trabalho culmina com a alocação da disputa entre estados da Federação no Judiciário. Afinal, sedentos de investimentos ignoram a Carta Magna e os demais instrumentos legais ao conceder benefícios diretos aos interessados em receber favores para empreender nas regiões de interesse local ou regional. Pelo vetor do Poder Judiciário, em expansão, este participa diretamente em questões precípuas dos demais Poderes envolvendo-se em decisões claramente políticas dos entes

umentando, em detrimento dos Estados mais pobres. Como todos concedem benefícios semelhantes, as indústrias se instalam onde existem condições mais favoráveis, com boas estradas, mercado consumidor, fornecimento de matéria-prima, etc., facilidades encontradas nos Estados mais ricos, que podem se dar ao luxo de conceder tais benefícios, já que os mais pobres normalmente não dispõem de tal infraestrutura. Nesse sentido: NÓBREGA, Marcos; FIGUEIREDO, Carlos Mauricio. Renúncia de Receita, Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF, In *Revista Interesse Público, Especial – Responsabilidade Fiscal*, Porto alegre, 2002, p. 44-45.

federativos, quer dizer, a Guerra Fiscal nos Tribunais assume nítida roupagem de ativismo judicial.

A “judicialização da política” ou “politização da justiça” são expressões sinônimas, que indicariam os efeitos da expansão do Poder Judiciário no processo decisório das democracias contemporâneas.²²⁵ O ativismo judicial, assim como a própria Guerra Fiscal, não é tema recente, no entanto, desperta grande interesse e preocupação do mundo jurídico diante da marcha galopante que, especialmente o Supremo Tribunal Federal, tem produzido de decisões que influenciam inúmeros jurisdicionados e interferem constantemente na separação dos Poderes, clausula pétrea do ordenamento constitucional pátrio.

A efervescência da politização da justiça nas últimas duas décadas encontra dois fatores marcantes, o mecanismo de checks e balances e a “introdução ou expansão de staff judicial ou de procedimentos judiciais no Executivo e no Legislativo”.²²⁶

E a judicialização se alimenta inegavelmente dos direitos sociais e econômicos, e no Brasil foram obras de pressões das organizações sociais na busca de resguardar seus interesses, onde um quarto das Adins foram propostas por entidades representativas²²⁷.

²²⁵ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 5. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1983. p. 588.

Para o autor judicialização é “o desenvolvimento do Direito superador da lei transcende, na verdade, o âmbito de uma mera integração de lacunas. Tal desenvolvimento já não se orienta somente à *ratio legis*, à própria teleologia imanente à lei, mas, além disso, a uma idéia jurídica que lhe é transcendente. (...) Trata-se, portanto, de um desenvolvimento do Direito certamente *extra legem*, à margem da regulação legal, mas *intra jus*, dentro do quadro da ordem jurídica global e dos princípios jurídicos que lhe servem de base.”

²²⁶ TATE, C. Neal; VALLINDER, Torbjorn. *The Global Expansion of Judicial Power*. New York: University Press, 1995. p. 28. Os autores tipificam o comportamento decisório nestes dois grandes grupos sendo que, o primeiro, resultaria da ampliação das áreas de atuação dos tribunais pela via do poder de revisão judicial de ações legislativas e executivas, baseado na constitucionalização de direitos e dos mecanismos de checks and balances. O segundo contexto, mais difuso, seria constituído pela introdução ou expansão de staff judicial ou de procedimentos judiciais no Executivo (como nos casos de tribunais e/ou juízes administrativos) e no Legislativo (como é o caso das Comissões Parlamentares de Inquérito).

²²⁷ CARVALHO, Ernani Rodrigues de. Em busca da judicialização da política no Brasil: apontamentos para uma nova abordagem. In: *Revista de Sociologia e Política* nº 23. On-line version ISSN 1678-9873. Nov. 2004. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n23/24626.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2016.

“Tomando como base analítica as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADINs), pode-se constatar que, das 2.813 ADINs impetradas até 26.jun.2003 (Brasil. Supremo Tribunal Federal, 2004), um total de 740 (ou 26,31%) foram requeridas por confederações sindicais ou entidades de classe.”

3.6 DAS DECLARAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE NO STF E A BOA FÉ DO CONTRIBUINTE

O Supremo Tribunal Federal constantemente declara a inconstitucionalidade de dispositivos que violem expressamente as disposições constitucionais referentes aos convênios editados sem a aprovação do Confaz. Em junho de 2011, a Corte julgou inconstitucional diversas leis dos Estados (Rio de Janeiro, Mato Grosso do Sul, São Paulo, Paraná, Pará e Espírito Santo) e do Distrito Federal, que autorizavam o uso de incentivos tributários como política de atração de investimentos.

Ao declarar inconstitucionais os incentivos, a decisão do STF não só derruba os benefícios fiscais como obriga os Estados a cobrar o ICMS que deixou de ser recolhido nos cinco anos anteriores. Alguns Estados solicitaram ao Supremo a modulação dos efeitos da decisão. Uma modulação pode definir que os efeitos sejam aplicados somente a partir do julgamento, desobrigando os Estados a exigir o imposto devido no passado.

A grande questão decorrente do julgamento da matéria pelo STF é o prejuízo que será gerado aos contribuintes que, de boa fé, se aproveitaram de benefícios fiscais implementados pelos Estados e que agora terão constituídos contra si os créditos tributários decorrentes do aproveitamento dos referidos benefícios fiscais. Em reiterados julgados²²⁸ os Tribunais Superiores têm afirmado a impossibilidade de estorno, pelo Estado de destino, dos créditos apropriados pelo adquirente. O fundamento é a ofensa aos artigos 150, §6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra “g” da Constituição Federal.

A posição do STF é bem clara²²⁹ ao repetidamente declarar inconstitucionais condutas que violem a C.F, como as diretrizes para o ICMS que devem ser observadas pelos estados. É o que diz Maria de Fátima²³⁰ sobre as decisões acima expostas:

²²⁸ AC 2.611 — Medida Cautelar/MG, decisão monocrática da Min. Ellen Gracie, DJe 28.06.2010 e o STJ (1ª Turma, REsp. nº 1.125.188/MT, Rel. Min. Benedito Gonçalves), DJe 28/05/2010; 2ª Turma, RMS nº 31.714/MT, Rel. Min. Castro Meira, DJe 19.09.2011.

²²⁹ No Recurso Extraordinário 572.762-9 de Santa Catarina, em 16 de junho de 2.008 de Relatoria do Ministro Ricardo, o Supremo julgou pelo desprovimento do R.ex do ente estatal que objetivava reter a parcela do ICMS dos municípios, art. 158, IV, da CF em função de programa fiscal instituído por aquele estado. Coordenadoria de Análise de Jurisprudência, DJ 167, Ementário 2331-4. Publicação 05/09/2.008.

²³⁰ RIBEIRO. Maria de Fátima. Guerra Fiscal do ICMS: questões pontuais. *op. cit.*, p. 08.

Em junho de 2011 a Corte julgou inconstitucional, diversas leis dos Estados (Rio de Janeiro, Mato Grosso do Sul, São Paulo, Paraná, Pará e Espírito Santo) e do Distrito Federal, que autorizam o uso de incentivos tributários como política de atração de investimentos. A convalidação dessas leis é autorizada pelo STF que, em seu julgamento, considerou que os benefícios somente poderiam ter sido concedidos mediante convênio entre os Estados. Para que um acordo desse gênero seja validado é preciso unanimidade entre os secretários estaduais de Fazenda no âmbito do CONFAZ. Ao declarar inconstitucionais os incentivos, a decisão do STF não só derruba os benefícios fiscais como obriga os Estados a cobrar o ICMS que deixou de ser recolhido nos cinco anos anteriores.

Sendo conhecido o direcionamento jurisprudencial do STF, outros questionamentos derivativos surgiram, e os estados indagaram, principalmente requerendo a modulação dos efeitos das decisões passando a valer somente a partir dos julgamentos.

Isto porque, conforme pincelado no estudo, os contribuintes que aderiram aos programas de incentivos fiscais realizaram seus negócios baseados na boa fé, e em legislações vigentes, ainda dentro do planejamento estratégico e financeiro de cada contribuinte e normalmente a longo prazo, já que na maioria das vezes deixariam de recolher o tributo por alguns anos após o início das atividades.

E de acordo com a sistemática trazida pelo STF teriam contra si, a constituição retroativa de créditos tributários decorrentes dos respectivos aproveitamentos dos benefícios outrora concedidos, sendo neste diapasão, os grandes prejudicados pelas determinações do Tribunal Constitucional²³¹.

Estes questionamentos são apresentados pela comunidade jurídica, indagando-se exatamente acerca da eficácia das determinações do STF. Afinal, os julgamentos tardam em ocorrer, enquanto a legislação impugnada continua a surtir seus efeitos. Cientes da adoção de declaração de inconstitucionalidade das leis de renúncias, os Estados burlam os efeitos das decisões editando benefícios por tempo determinado, ou apenas revogam a legislação questionada antes do julgamento, resultando na perda de objeto da demanda.

²³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (AC 2.611 — Medida Cautelar/MG, decisão monocrática da Min. Ellen Gracie, DJe 28.06.2010) e o STJ (1ª Turma, REsp. nº 1.125.188/MT, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 28/05/2010; 2ª Turma, RMS nº 31.714/MT, Rel. Min. Castro Meira, DJe 19.09.2011) têm afirmado a impossibilidade de estorno, pelo Estado de destino, dos créditos apropriados pelo adquirente. O fundamento é a ofensa aos artigos 150, §6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra “g” da Constituição Federal.

Como anotado, soma-se outra problemática que é a ausência de obrigação do Estado exercer a competência tributária e exigir dos contribuintes o pagamento do ICMS que não foi recolhido nas operações pretéritas. Existe ainda, a possibilidade de os Estados editarem leis concedendo anistia/remissão das dívidas, para que os contribuintes que usufruíram dos benefícios não sejam prejudicados, tendo de recolher o ICMS incidente nas operações pretéritas, acrescidos de juros e multa de mora.

Soma-se ainda, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal modular os efeitos de sua decisão, por maioria de 2/3 (dois terços) de seus membros, para que a decisão tenha efeitos *ex nunc*. Das quatorze ações declaratórias de inconstitucionalidade que foram julgadas em junho de 2011, há recursos em seis casos justamente para discutir a modulação dos efeitos do acórdão (ADIs 3674, 3413, 3794, 4152, 3702 e 2549). No caso da ADI 3702, os Embargos de Declaração não foram apreciados, uma vez que apresentados intempestivamente.

Interessante reportar-se a ADI 2549, cuja modulação dos efeitos da decisão foi realizada pelo próprio Confaz.²³² E neste ponto, reside o problema mais sensível do

²³² BRASIL. Convênio ICMS 84, de 30 de setembro de 2011. – Publicado no DOU de 05.10.11, pelo Despacho 179/11; - Ratificação Nacional no DOU de 21.10.11, pelo Ato Declaratório 15/11. “O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, na sua 143ª Reunião Ordinária, realizada em Manaus, AM, no dia 30 de setembro de 2011, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte CONVÊNIO: Cláusula primeira – Fica suspensa a exigibilidade dos créditos tributários do Icms provenientes da diferença entre os créditos apurados pelo regime normal de apuração e o tratamento tributário concedido em decorrência do art. 2º, inciso I, e seus §§ 2º e 3º, art. 5º, incisos I, II e III e seu parágrafo único, inciso I do art. 6º em sua integralidade, e §§ 1º e 2º do art. 7º da Lei Distrital nº 2.483, de 19 de novembro de 1999, que estabelece o tratamento tributário para empreendimentos econômicos produtivos no âmbito do Programa de Promoção do Desenvolvimento Econômico Integrado e Sustentável do Distrito Federal – PRÓ-DF, desconstituídos judicialmente por não atender o disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, até 30 de setembro de 2011, de acordo com o seguinte cronograma: I – até 31 de dezembro de 2013, para os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2008; II – até 31 de dezembro de 2014, para os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2009; III – até 31 de dezembro de 2015, para os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2010; IV – até 31 de dezembro de 2016, para os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos de 1º de janeiro a 30 de setembro de 2011. Parágrafo único – Fica concedida, desde que atendido os requisitos da cláusula terceira deste convênio, remissão dos créditos tributários suspensos na forma do *caput*, nos termos finais de sua suspensão. Cláusula segunda – Fica suspensa a exigibilidade dos créditos tributários apropriados pelos contribuintes destinatários, localizados no Distrito Federal e nas demais unidades federadas, decorrentes de operações cuja exigibilidade dos créditos tributários dos remetentes esteja suspensa na forma da cláusula primeira. § 1º – Será concedida remissão dos créditos tributários dos contribuintes destinatários nas mesmas datas em que ocorrerem as remissões previstas no cronograma da cláusula primeira. § 2º – Não se suspendem nem se

presente estudo. De acordo com esta decisão pontual do Confaz, o Estado não se vê obrigado pela Lei de Responsabilidade Fiscal e determinação judicial, exigir o tributo de forma retroativa, permitindo o contribuinte que usou o benefício consubstanciado em norma legal continuar o pleno exercício de sua atividade.

Isto porque, o contribuinte agiu de boa-fé se submetendo as condições exigidas pela administração, cumprindo portanto os requisitos para gozar do benefício, muitas vezes transferindo seus estabelecimentos para Estados em que não atuavam, gerando empregos e investimentos.²³³

Fábio Soares de Melo²³⁴ enfoca a temática pela órbita da moralidade administrativa prevista no Art. 37 da Constituição Federal, onde o administrador público não pode apenas conceder o benefício fiscal no primeiro plano e posteriormente sancionar o mesmo contribuinte, ferindo-se assim, a moralidade administrativa e a boa fé do contribuinte.

Sobre as declarações de inconstitucionalidade, Carraza²³⁵ defende a total impossibilidade de prejuízos amealhados pelos contribuintes:

E aqui voltamos a um dos problemas centrais deste estudo: como ficam as empresas contribuintes de ICMS que, para usufruírem de

remitem os valores cobrados por meio de autos de infração das administrações tributárias das unidades federadas, exceto a do Distrito Federal, contra seus contribuintes. Cláusula terceira – O Distrito Federal, nos termos deste convênio e a partir de sua celebração, acorda em não conceder ou prorrogar incentivos ou benefícios fiscais vinculados ao Icms concedidos com base na norma referida na cláusula primeira, ressalvada a concessão ou prorrogação na forma prevista na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Cláusula quarta – A aprovação do disposto neste convênio não implica reconhecimento unânime do direito à glosa de créditos decorrente de benefícios fiscais concedidos por outras unidades da Federação. Cláusula quinta – Este convênio entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir da ratificação nacional”.

²³³ VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. op. cit., p. 138.

²³⁴ MELO, Fábio Soares de. Incentivos Fiscais e Segurança Jurídica. In: Martins, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP, 2007. p.142. “A administração pública e respectivos agentes administrativos devem atuar em conformidade com o princípio da moralidade administrativa, previsto no art. 37 da CF, de forma a não contrariar o princípio da boa-fé dos contribuintes.(...) Portanto, a modificação de entendimento jurídico mediante novas normas jurídicas e judiciais resulta na circunstância de se curvar ao fato de que a Administração Pública, de forma astuciosa, expressa em um primeiro momento normas que tenham pro finalidade incentivar os contribuintes para que, em um segundo momento, aplicasse determinada sanção, resultando em desarmonia com a moralidade administrativa.”

²³⁵ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed., ver. e ampl., até a EC 67/2011, de acordo com a Lei Complementar 87/1996 com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 401.

benefícios fiscais ou financeiros, agiram de acordo com o que estatuíram as leis locais, que supunham traduzir o melhor direito? A nosso ver, tais empresas, em homenagem, se por mais não fosse, ao princípio da boa-fé, devem ter preservadas as situações que surgiram até a declaração da inconstitucionalidade dos aludidos benefícios. As vantagens no campo do ICMS, obtidas enquanto a legislação estadual não for declarada inconstitucional, devem ser preservadas. Afinal, as empresas não podem ser punidas, justamente por haverem se norteado na bússola da legislação da própria entidade tributante. Nunca é demais insistir que o Estado deve inspirar confiança nas pessoas e, portanto, não pode punir os que munidos de boa-fé, agem em consonância com o que a lei estabelece. Ainda que esta lei venha a ser declarada inconstitucional.

Ricardo Lodi Ribeiro²³⁶, afirma por sua vez, não existir razões suficientes de segurança jurídica para a manutenção dos incentivos fiscais de ICMS concedidos sem a autorização do Confaz:

O que o princípio da segurança jurídica tutela é a boa-fé, a sinceridade de propósitos e a dignidade da confiança, e não a esperteza e a malícia inerentes a um pacto entre contribuintes e governantes que, quase sempre, foram alertados quanto à ilegitimidade dos benefícios fiscais e acreditam na impunidade na coibição dessas, em detrimento dos demais integrantes do mercado que não tiveram acesso aos requisitos encomendados, e dos demais Estados que veem sua arrecadação esvaziada por tais manobras.(...) Por todos esses motivos, a ponderação entre a segurança jurídica do contribuinte com a legalidade e o princípio da conduta amistosa dos entes federativos conspira contra a manutenção de incentivos fiscais de ICMS sem a aprovação do CONFAZ, onde dificilmente deve ser reconhecida a proteção da confiança legítima.

Para Humberto Ávila²³⁷ existem critérios de avaliação da presença das razões de segurança jurídica que merecem ser ponderados, justificando ou não a preservação dos incentivos fiscais, mesmo ao arrepio do Confaz:

(...) em virtude da ‘guerra fiscal’ travada entre os Estados, são comuns benefícios fiscais baseados em termos de acordo, em conflito com o que dispõe o §6º do art. 150, da CF/88 – que exige lei específica para sua concessão – e com o que exige a alínea “g” do inciso XII, §2º do art. 155, que prevê a obediência a condições estabelecidas em lei complementar que, a seu turno, demanda a celebração de convênio

²³⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do Contribuinte. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 145, pp. 99-115, out. de 2007. p. 108.

²³⁷ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 396.

interestadual. Nesses casos a ausência de lei não pode afastar, por si só, a produção de efeitos dos benefícios, devendo-se considerar, relativamente aos atos normativos que os concederam, o grau de permanência, de individualidade, de onerosidade, de aparência de legitimidade, de dependência dos destinatários e de indução comportamental.

Em análise da tendência jurisprudencial do Supremo, Lunardelli²³⁸ aponta para duas direções. Ou o STF aplica um entendimento formal à declaração de inconstitucionalidade, e declara que todos os benefícios concedidos durante a guerra fiscal são nulos, ou entende pela modulação da decisão – os benefícios de antes da declaração da inconstitucionalidade valem, e não devem ser ressarcidos às fazendas estaduais, e apenas os dali para frente é que são ilegais.

Segundo Jacques Veloso, as empresas estão com passivos imensos e impossíveis de serem pagos, vez que com as reduções tributárias não foram incorporadas ao lucro dos empreendedores, mas sim repassadas ao preço visando ganhar mercado²³⁹. Alguns Estados passaram a glosar os créditos e autuar os contribuintes.

3.6.1 Proposta de Súmula Vinculante 69

Diante das sucessivas iniciativas dos mecanismos de controle constitucional sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal apresentou a proposta da Súmula Vinculante número 69 através do Ministro Gilmar Mendes²⁴⁰.

Qualquer subsídio, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.

²³⁸ LUNARDELLI Pedro Guilherme Accorsi, citado por Pedro Canário, Revista Consultor Jurídico, 12 de junho de 2012 no artigo *Efeitos da Inconstitucionalidade. Decisão do STF sobre guerra fiscal pode ser relativizada*. <http://www.conjur.com.br/2012-mai-18/supremo-decidir-efeitos-guerra-fiscal>. Acesso em 20 de abril de 2016.

²³⁹ VELOSO, Jacques. Guerra Fiscal – Por que não? In: *Revista Jurídica Consulex*, ano XVII, n. 395, de 1 julho 2013. p. 45.

²⁴⁰ IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. *Tag Archives: Proposta de Súmula Vinculante nº 69*. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/tag/proposta-de-sumula-vinculante-no-69/>>. Acesso em: 10 fev. 2016.

A primeira análise que deve ser feita é que não existem surpresas no teor da Súmula que tão somente colocaria uma pá de cal no assunto em consonância com a firme adoção de entendimento do STF. Em segundo lugar, no caso de aprovação da Súmula, os estados que se sentirem prejudicados em caso de descumprimento poderão se socorrer à Reclamação perante o STF conferido celeridade ante ao atual sistema impresso pelas ADIs.

No entanto, o grande questionamento é que se a aprovação ocorrer sem a modulação dos efeitos passará a vigorar de imediato e retroativamente, quer dizer que os estados estarão obrigados a cobrar o ICMS dos contribuintes que deixou de recolher em função dos incentivos. Continua em pauta o princípio da segurança jurídica abordada em relação aos contribuintes. A mera aprovação da Súmula com este conteúdo imerge o dever de pagamento pelas empresas que se instalaram e operaram suas atividades com os incentivos legais.

Pacífico o questionamento acerca da apreensão dos conglomerados que investiram nos locais albergados exclusivamente nas vantagens de recolhimento do ICMS. Veja que o cumprimento do dever de pagar o imposto instituído na lei concessora do benefício gerará fatalmente deslocamento dos recursos financeiros das empresas, que dentro da normalidade teriam outras destinações, como pagamento de folha salarial, capital de giro e melhorias em infraestrutura, por exemplo.

A insegurança jurídica é elevada no caso de pagamento retroativo do ICMS, possibilidade aventada, tanto nas Adis, quanto na possível ausência de modulação dos efeitos da Súmula 69, ainda não votada. Isto porque, nascerá juridicamente débitos acumulados a serem inscritos pela Fazenda Pública, e a falta de pagamento trará as implicações naturais da empresa devedora, como a impossibilidade de obtenção de certidão negativa, dificultando acesso ao crédito e penhora em ativos financeiros, circunstâncias que podem provocar a diminuição das atividades com demissões em massa e a recessão local, além do próprio fechamento dos estabelecimentos.

Em 14 de abril de 2014²⁴¹, o Procurador Geral da República Rodrigo Janot enviou parecer favorável à aprovação da Proposta de Súmula Vinculante nº 69. O

²⁴¹Procuradoria Geral da República. PGR se manifesta pela aprovação da Proposta de Súmula Vinculante 69. Disponível em: <<http://noticias.pgr.mpf.mp.br/noticias/noticias-do->

parecer destaca a obrigação do convênio como forma de garantir tratamento isonômico a todos os estados da Federação, assegurando que não sejam aprovados benefícios de caráter meramente regional, mas somente aqueles que reflitam o caráter nacional do ICMS.

O que igualmente interessa aos estados e contribuintes é a aplicação da PSV69 e se saber se haverá ou não a modulação dos seus efeitos. E neste ponto, a tão invocada segurança jurídica voltou à baila no parecer da PGR²⁴². Isto porque, Janot rejeita todos os argumentos contrários à súmula e propõe a edição imediata, nos termos que foi apresentada pelo STF, quer dizer, sem qualquer modulação dos efeitos da decisão.

Para Ricardo Lodi Ribeiro²⁴³:

é inadequada a adoção da súmula neste momento, por cristalizar as desigualdades entre as regiões do país, sendo primordial a alteração da lei que regula a matéria, a fim de preservar a autonomia tributária e administrativa dos estados.

3.6.2 A ADPF 198

Encontra-se em trâmite no mesmo STF desde 2009 a ação Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF 198)²⁴⁴, de iniciativa do governador do Distrito Federal, onde se questionam os artigos 2º, § 2º, e 4º da Lei Complementar nº 24/75, por violação ao artigo 1º da Constituição da República, na medida em que ofenderia o princípio democrático, o princípio federativo e o princípio da

site/copy_of_geral/pgr-se-manifesta-pela-aprovacao-da-proposta-da-sumula-vinculante-69>.

Acesso em 22 de maio de 2016.

²⁴²NASSIF, Luis. Parecer de Janot sobre súmula vinculante 69 cai como bomba nos governos. Disponível em: <<http://jornalggn.com.br/noticia/parecer-de-janot-sobre-sumula-vinculante-69-cai-como-bomba-nos-governos>>. Acesso: 15 de abril de 2016.

²⁴³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Súmula contra guerra fiscal pode cristalizar desigualdades. In: *Revista Consultor Jurídico*, 31 de julho de 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br>>. Acesso em: 20 fev. 2016.

²⁴⁴ BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3796893>>. Acessado em 15 de junho de 2016

proporcionalidade e onde vários entes federados ingressaram no feito na qualidade de *amicus curiae*.

É de acrescentar ainda aos argumentos expostos na ADPF, que a necessidade de aprovação unânime do CONFAZ violaria, em alguns casos, o disposto no artigo 3º, III da Carta Magna. Isto porque, a carta Magna, quando emprega verbos de ação em seu texto, é no intuito de dirigir, dar um norte pelo qual os Governantes deverão seguir. Ao determinar a obrigação de se buscar a redução das desigualdades sociais e regionais, um incentivo icemista que se molde a essa finalidade, seria de bate-e-pronto inconstitucional?

Se diante de uma possibilidade de reduzir a pobreza de determinada região, o governante visse como opção atrair determinando empreendimento por meio incentivos fiscais, e esse empreendimento trouxesse emprego, renda, redução de desigualdade e mais ainda, aumento de arrecadação, perfaz a noção de que estaria cumprindo os objetivos da Constituição Federal.

Esta discussão está pendente no STF, e a ausência de julgamento da ADPF 198 aliada a elaboração da Proposta de Súmula Vinculante nº 69 gera outra pauta que os Ministros do Supremo devem decidir, a modulação dos efeitos da PSV 69.

3.6.3 Modulação dos efeitos da Súmula vinculante 69

A declaração de inconstitucionalidade pelo STF nos casos de concessões de benefícios fiscais a revelia do Confaz retroage seus efeitos quando da feitura legislativa, retirando do universo jurídico os acontecimento fáticos consumados, situação idêntica da proposta de Súmula Vinculante regulamentada pelo Supremo Tribunal Federal. Pode também, a súmula vinculante ter a sua eficácia temporal limitada ou o efeito vinculante restrito para valer apenas a partir do trânsito em julgado de decisão que tenha declarado inconstitucional a lei que concedeu o benefício.

O artigo 27 da Lei nº 9.868/1999 autoriza o Supremo a modular os efeitos das declarações de inconstitucionalidade apenas a partir do momento da decisão, ou seja,

com efeito *ex nunc*²⁴⁵. Em alguns casos, os efeitos da lei inconstitucional já foram consumados, e retroagir uma declaração de inconstitucionalidade afetaria o princípio constitucional da segurança jurídica, citado no artigo 27 da lei. Nesses casos, a segurança jurídica se sobrepõe à declaração de inconstitucionalidade.

As condições estabelecidas no referido artigo, porém, não podem ser concebidas como uma faculdade ao Plenário. Quer dizer:

quando comprovado que a situação fática será afetada por insegurança jurídica ou excepcional interesse social, deverá, o Plenário do Supremo unicamente deliberar sobre restringir os efeitos e atribuir eficácia *ex nunc* (efeitos prospectivos) ou empregar modulação temporal para as declarações de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos.²⁴⁶

Após a emissão da referida lei, em 2004, o STF foi acionado para discutir a composição de uma câmara de vereadores de município do Estado de São Paulo. O Recurso Extraordinário nº 197.917 afirmava que a Casa tinha mais vereadores do que permitia a regra da proporcionalidade constitucional entre representantes e habitantes de uma cidade. O relator votou pela inconstitucionalidade naquele caso. Ressalvou, no entanto, que se tratava de uma exceção²⁴⁷.

²⁴⁵ BRASIL. Lei nº 9868/1999. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1999/lei-9868-10-novembro-1999-369587-norma-actualizada-pl.html>>. Acesso em: 30 mar. 2016. O artigo 27 da Lei 9868/1999 que regula a ADI e a Ação Declaratória de Constitucionalidade, ressalta que ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

²⁴⁶ TORRES, Heleno Taveira. Modulação de efeitos da decisão e o ativismo judicial. *Revista Consultor Jurídico*, 18 de julho de 2012. p. 79.

²⁴⁷ BRASIL. *Recurso Extraordinário 197.917*, de 24 de março de 2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1631538>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

O julgamento do Recurso Extraordinário 197.917, em 24 de março de 2004, que julgou inconstitucional o parágrafo único do artigo 6.º da Lei Orgânica Municipal de Mira Estrela, que definia o número de vereadores, pelo Supremo Tribunal Federal acabou por causar grande celeuma no mundo jurídico e político brasileiro, pelas consequências práticas junto às Câmaras Municipais de todo o país. STF - Re 197917 Sp. Municípios. Câmara de vereadores. Composição. Autonomia municipal. Limites constitucionais. Número de vereadores proporcional à população. Cf, Artigo 29, IV. Aplicação de critério aritmético rígido. Invocação dos princípios da isonomia e da razoabilidade. Incompatibilidade entre a população e o número de vereadores. inconstitucionalidade, *incidenter tantum*, da norma municipal. Efeitos para o futuro. situação excepcional.

Declarar a nulidade de todos os atos jurídicos decorrentes da composição inconstitucional da câmara dos vereadores condenaria todas as leis municipais a serem invalidadas, por vício formal – a eleição de seus autores foi inválida. Em nome da segurança jurídica, o Ministro votou que a declaração de nulidade, com seus normais efeitos *ex tunc*, ou seja, retroativos, resultaria em grave ameaça a todo o sistema legislativo vigente.

Ricardo Lobo Torres²⁴⁸ realiza um esforço histórico preciso e detalhado acerca de cada um dos sistemas de eficácia da declaração de inconstitucionalidade, o consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do STF. Leciona que ao fato de vigorar no Brasil a tese da eficácia *ex tunc*, o argumento da consequência, isto é, a consideração das influências econômicas, sociais e culturais e das projeções da decisão judicial, enfrenta certas resistências.

Sob o rótulo de “modulação dos efeitos temporais das decisões no controle de constitucionalidade” apregoa Humberto Ávila que “pode-se baralhar a modulação dos efeitos temporais da decisão declaratória de inconstitucionalidade com a modulação dos efeitos temporais da própria declaração de inconstitucionalidade contida na decisão de inconstitucionalidade.”

Lucas Bevilacqua²⁴⁹ explica que na modulação dos efeitos temporais da decisão existe apenas a fixação de regra passageira ou determinado prazo para adequação à eficácia declaratória do comando decisório. Cita-se como exemplo, o julgamento do RE 401.953-1²⁵⁰, no qual o STF estabeleceu regra de transição a fim de preservar o equilíbrio federativo, dada equivocada supressão legal de receitas tributárias de Município fluminense declarada inconstitucional.

Por outro lado, na hipótese de modulação dos efeitos temporais da própria declaração, o STF não se limita a estabelecer regra de transição ou prazo para cumprimento da decisão declaratória. Na verdade, neste caso, “altera a própria

²⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do STF. In: BONILHA, Paulo; COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Revista Direito Tributário Atual*, n. 24. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 439-463. p. 439-463.

²⁴⁹ BEVILACQUA, Lucas. *op. cit.*, p. 230.

²⁵⁰ BRASIL. *Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 401.953-1*, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ: 21.09.2007. Voto do Min. Joaquim Barbosa, p. 467 do acórdão: “Creio ser esse um dos casos que me parece razoável a aplicação do art. 27, porque é um caso típico, é uma questão federativa, não há interesses individuais(...)”.

qualificação jurídica dos atos praticados ou dos fatos ocorridos no passado, os quais, embora contrários à Constituição, deixam de perder sua eficácia.”²⁵¹

A simples fixação de regra de transição ou prazo de adequação não solucionaria a questão dos incentivos fiscais concedidos, nem mesmo daqueles já gozados pelos contribuintes e cuja natureza declaratória da decisão ocasionaria a cobrança retroativa dos tributos estaduais, não tendo sido arrecadados por força de lei posteriormente declarada inconstitucional.

Interessante mencionar Humberto Ávila²⁵² e seu pensamento sobre a citada regra do art. 27 da lei 9.868/1999, apostando que foram construídas alternativas ao STF nos casos de declaração de o que denominou ‘mera incompatibilidade’, seguindo o autor, (a) declaração de incompatibilidade com eficácia geral *pro futuro* total²⁵³; (b) declaração de inconstitucionalidade com eficácia *pro futuro* parcial²⁵⁴, nas quais o STF atribui efeitos *ex nunc*, mas faz com que esses efeitos atinjam casos não consolidados – a exemplo de incentivos fiscais embora concedidos não usufruídos; (c) declaração de incompatibilidade com disposição provisória de prolongamento de validade²⁵⁵; (d) declaração de incompatibilidade com disposição definitiva de prolongamento de validade e obrigação de modificação para o futuro²⁵⁶, na qual o STF mantém os efeitos produzidos pela norma inconstitucional no passado, prolongando definitivamente esses efeitos por um período e atribuindo ao Poder Legislativo o mister de estabelecer nova regra para o futuro.

É certo que todos os apontamentos realizados sobre o Art. 27 da 9.868/1.999, aplicam-se em sua integralidade à edição de Súmula Vinculante, pois o art. 4º da Lei 11.417, de 19 de dezembro de 2006, reproduz seu dispositivo demandando idênticos

²⁵¹ BEVILACQUA, *op. cit.*, *loc cit.*

²⁵² ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. op. cit.*, p. 525.

²⁵³ BRASIL. *Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 197.917-8*, Tribunal Pleno, rel. Min. Mauricio Correa, Dj 07.05.2004; RE n. 266.994, Tribunal Pleno, rel. Min. Maurício Correa, Dj 21.05.2004; ADI n. 3615-7, Tribunal Pleno, rel. Min. Ellen Gracie, Dj: 09.03.2007.

²⁵⁴ BRASIL. *Habeas Corpus n. 82.959*, Tribunal Pleno, rel. Min. Marco Aurélio, DJ 01.09.2006; RE n. 560.626, Tribunal Pleno, rel. Min. Gilmar Mendes, DJe: 05.12.2008.

²⁵⁵ BRASIL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2.240*, Tribunal Pleno, rel. Min. Eros Grau, DJ 03.08.2007; ADI 3.316, Tribunal Pleno, rel. Min. Eros Grau, DJ 29.06.2007; ADI 3.489, Tribunal Pleno, rel. Min. Eros Grau, DJ: 03.08.2007; ADI 3.689, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, DJ 29.06.2007.

²⁵⁶ BRASIL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 3.660*, Tribunal Pleno, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ: 13.03.2008; ADI n. 3.022, Tribunal Pleno, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ: 04.03.2005.

pressupostos, com exceção da parte final, ao substituir “interesse social” por “interesse público”.

Segundo Fernando Scaff, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade devem respeitar a segurança jurídica das relações havidas com terceiros de boa-fé. A retroação, fruto da declaração de inconstitucionalidade de uma norma, não pode desfazer os efeitos jurídicos concretizados ao longo do tempo com terceiros que tenham obedecido ao que manda a lei, apenas posteriormente declarada inconstitucional.²⁵⁷

As repercussões da inconstitucionalidade não devem penalizar o contribuinte que agiu de boa fé, com base em lei que estava em vigor. Por isso, há que ser falar na limitação da retroação às situações jurídicas consolidadas, considerando que deve haver respeito à segurança jurídica em prol da estabilidade das relações sociais. Nesse sentido, advoga Scaff, que estes efeitos impróprios já foram acatados pelo STF em várias ocasiões.

Nessa trilha, o autor propõe nova redação à Súmula Vinculante nº 69, para que a mesma tenha seus efeitos modulados, tendo em vista razões de segurança jurídica, a fim de que ela só tenha eficácia a partir do 1º dia posterior a 12 meses de sua edição. Desta forma, permitirá às empresas envolvidas pelas cobranças do ICMS, organizar sua atividade empresarial, no respectivo prazo.²⁵⁸

3.6.4 Modulação dos efeitos da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 4481/PR

Enquanto a proposta da Súmula Vinculante 69 é debatida pelos setores empresariais e políticos, e a Guerra Fiscal aguarda posicionamento do Congresso, interessante trazer uma decisão de 2015 dentro dos anais do STF.²⁵⁹

²⁵⁷ SCAFF, Fernando Facury. STF deve modular efeitos da súmula contra guerra fiscal in *Consultor Jurídico* em 12.06.2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-jun-12/contas-vista-stf-modular-efeitos-sumula-guerra-fiscal>>. Acesso em: 20 fev. 2016.

²⁵⁸ SCAFF, Fernando Facury. *op. cit., loc. cit.*

²⁵⁹ Brasil. *Supremo Tribunal Federal. ADI 4481/PR*, rel. Min. Roberto Barroso, 11.3.2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3977732>>. Acesso em: 30 mar. 2016. O Plenário julgou parcialmente procedente pedido formulado em ação direta para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º, II, e dos artigos 2º a 4º; 6º a 8º; e 11, todos da Lei 14.985/1996 do Estado do Paraná. O diploma impugnado trata da concessão de

Registra-se apenas, que a intenção do então presidente do STF e autor da Proposta da SV69 Ministro Gilmar Mendes é evitar possível ingerência do STF, pois o caso engloba interesses de todos os estados membros da Federação além do Distrito Federal, somando-se o funcionamento complexo do ICMS, e seus incentivos estarem na ordem do dia da reforma tributária defendida arduamente por muitos setores da sociedade. Mas enquanto as proposições estão em análise e sem definição, O Tribunal continua a se manifestar.

A ADI 4481/PR declarou a inconstitucionalidade de artigos da Lei 14.985/1996 do Estado do Paraná que concedia incentivos fiscais sem aprovação do Confaz. O que realmente importa é destacar uma possível tendência da formação atual dos Ministros em modular os efeitos da decisão a partir do julgamento, ratificando em última análise a proposta atual da Súmula Vinculante n. 69.

Tendo como base a ponderação entre os dispositivos violados e os princípios da segurança jurídica e da boa fé, a norma que vigorou por 8(oito) anos sem a suspensão do STF deveria ter seus efeitos suspensos a partir da data do julgamento. Nota-se que se trata apenas de uma tendência, pois neste ponto não houve unanimidade.

Portanto, é notória a preocupação do Supremo Tribunal Federal em preservar os preceitos constitucionais em primeiro plano, no entanto, parece não estar desvinculado

benefícios fiscais vinculados ao ICMS. O Colegiado asseverou que o entendimento do STF seria no sentido de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos da LC 24/1975, afrontaria o art. 155, § 2º, XII, g, da CF. Primeiramente, no que se refere ao art. 1º, “caput”, I e parágrafo único; bem assim ao art. 5º da lei impugnada, afirmou serem constitucionais. Esses dispositivos estabeleceriam apenas a suspensão do pagamento do ICMS incidente sobre a importação de matéria-prima ou de material intermediário, e transferiria o recolhimento do tributo do momento do desembaraço aduaneiro para o momento de saída dos produtos industrializados do estabelecimento. No ponto, a jurisprudência do STF permitiria diferir o recolhimento do valor devido a título de ICMS — se não implicasse redução ou dispensa do valor devido —, pois isso não significaria benefício fiscal e prescindiria da existência de convênio. Por outro lado, a lei deveria ser declarada inconstitucional quanto aos dispositivos que preveriam parcelamento do pagamento de ICMS em quatro anos sem juros e correção monetária; bem assim que confeririam créditos fictícios de ICMS de forma a reduzir artificialmente o valor do tributo. Haveria deferimento indevido de benefício fiscal. Ademais, seria também inconstitucional dispositivo que autorizaria o governador a conceder benefício fiscal por ato infralegal, inclusive por afronta à regra da reserva legal. Por fim, o Plenário, por maioria, deliberou modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, para que tivesse eficácia a partir da data da sessão de julgamento. Ponderou que se trataria de benefícios tributários inconstitucionais, mas que se deveria convalidar os atos jurídicos já praticados, tendo em vista a segurança jurídica e a pouca previsibilidade, no plano fático, quanto às consequências de eventual decretação de nulidade desses atos, existentes no mundo jurídico há anos. Entretanto, o STF não poderia permitir que novos atos inconstitucionais fossem praticados. Vencido, no ponto, o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão.

das impregnações políticas e econômicas advindas de suas decisões quando o assunto são os incentivos fiscais. Por outro lado, a ausência de unanimidade no tocante a modulação dos efeitos é bem clara, fato que pelo menos causa desconforto e intranquilidade nas demais esferas em deixar a solução da Guerra Fiscal nas mãos do Poder Judiciário.

O paradoxo está instaurado, pois como ressaltado, o STF também prefere a solução política, mas enquanto o Legislativo não disciplina a questão ou tenta diminuir o conflito, o órgão constitucional não pode se furtar quando provocado e a mora do legislativo em pacificar a Guerra também incomoda o Supremo.

3.7 A EMENDA CONSTITUCIONAL 87 E A RESOLUÇÃO N. 13 DO SENADO FEDERAL

É certo que devido à complexidade do assunto e o notório conflito de interesses dos entes federativos, aliados as repercussões sensíveis da Guerra Fiscal emanadas pela edição da proposta da Súmula pelo Judiciário, ocorre no presente momento diversas movimentações dos demais Poderes na busca de alternativas para minimizar os impactos tortuosos dos incentivos fiscais inerentes ao ICMS da forma até então praticada.

A Emenda Constitucional n. 87²⁶⁰ promulgada em 16 de abril de 2015 também envolve reflexos importantes quanto ao tratamento tributário do ICMS²⁶¹:

²⁶⁰ BRASIL. *Emenda Constitucional nº 87/2015*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm>. Acesso em: 20 mar. 2016. “Art. 1º Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal passam a vigorar com as seguintes alterações: "Art. 155...VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99: Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção: I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80%

A Emenda Constitucional 87, que garante a divisão entre os estados comprador e vendedor da arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) cobrado sobre produtos e serviços adquiridos a distância, pela internet e por telefone, foi promulgada, nesta quinta-feira (16), pelo Congresso Nacional. A proposta, que tramitou como PEC 7/2015, corrige uma distorção tributária que permitia o recolhimento de todo o ICMS somente pelo estado onde está a sede da loja virtual. O estado de residência do comprador, ou de destino da mercadoria, não tinha qualquer participação no imposto cobrado. Assim, eram beneficiados principalmente os entes mais desenvolvidos, como São Paulo.

Algumas propostas legislativas e alterações já implantadas buscam também reduzir as distorções do ICMS. Neste universo, deve-se destacar a Resolução n. 13 de 2.012 do Senado Federal que fixa em 4% a alíquota do ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importadas do exterior que está em vigor desde janeiro de 2.013.²⁶²

Tal Resolução destaca que o próprio CONFAZ poderá baixar normas para fins de definição dos critérios e procedimentos a serem observados no processo de Certificação de Conteúdo de Importação (CCI), para aplicação ou não da alíquota de 4%. Com esta Resolução, constata-se que essa importante alteração na legislação do

(oitenta por cento) para o Estado de origem; II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem; III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem; IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem; V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino."

²⁶¹ *PROMULGADA EC 87/2015 que divide entre Estados o ICMS do comércio eletrônico.* Valor Tributário. Fonte Agência Senado. <<http://www.valortributario.com.br/arquivos/7532>>. Acesso em: 28 mar.2016.

²⁶² *DECISÃO CONTRA GUERRA FISCAL PODE PROVOCAR DEMISSÕES, DIZ ESPECIALISTA.* Disponível em: <<http://g1.globo.com/parana/noticia/2012/04/decisao-contraguer-ra-fiscal-pode-provocar-demissoes-diz-especialista.html>> em 28.04.2012>. Acesso em: 30 mar. 2016. A Resolução n. 13 de 2.012 que fixa em 4% a alíquota do ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importadas do exterior que está em vigor desde janeiro de 2.013. Aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior, após o seu desembaraço aduaneiro, que não tenham sido submetidos a processo de industrialização; ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação superior a 40%. Tal resolução estabelece que não se aplica aos bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, a serem definidos com lista a ser editada pelo Conselho da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX) bem como aos bens produzidos com os processos produtivos básicos que a referida Resolução menciona. Não se aplica também às operações que destinem gás natural importado do exterior a outros Estados. A profa. Betina Grupenmacher comenta esta recente Resolução e sua repercussão.

ICMS, poderá provocar um representativo impacto no volume de importações efetuadas em áreas incentivadas. Trata-se de uma iniciativa política para resolver a questão da Guerra Fiscal aplicável aos bens importados, objeto de conflito entre os Estados e o Distrito Federal.²⁶³

Com uma única alíquota (4%) que irá igualar todas as unidades federadas em matéria de ICMS, desde que tais bens após o desembaraço, não sejam submetidos à industrialização ou, quando submetidos, resultem em bens com Conteúdo de Importação inferior a 40%. Além das dificuldades quanto à fiscalização do Conteúdo de Importação, que podem gerar dificuldades quanto à efetividade da nova legislação, não se pode deixar de ressaltar que a Resolução ainda pode ser objeto de questionamento judicial, sobretudo quanto à sua constitucionalidade. Isso porque, pode-se entender que o Senado não deteria competência resolver conflito entre Estados, fixando alíquota do ICMS em operações interestaduais.

Há necessidade de rever tal posicionamento considerando a necessidade de compensação da União aos Estados perdedores com a mudança. Esse ajuste poderá prejudicar alguns Estados, que poderão perder não apenas as condições de competir pela atração de investimento, mas também afetando as empresas já instaladas, e ainda comprometendo o pacto federativo.

Diante disso, tem-se questionado já há alguns anos, a possibilidade de alterar o texto constitucional, para evitar a ocorrência desse desequilíbrio do pacto federativo, transferindo a competência legislativa do ICMS, dos Estados e Distrito Federal para a União, com a instituição de procedimentos uniformes em todo território nacional. No entanto, reformar o Sistema Tributário brasileiro tem sido uma tarefa árdua. Diversas propostas de reforma tributária tramitaram e outras tramitam no Congresso Nacional visando diminuir os conflitos provocados com a guerra fiscal do ICMS, entre outras medidas fiscais necessárias, sendo a principal delas indicando a viabilidade de criar um imposto com a semelhança do IVA (imposto sobre o valor agregado ou acrescido), envolvendo os Impostos: IPI (federal), ICMS (estadual) e o ISS (municipal), como será visto posteriormente.

²⁶³ *CONVÊNIO ICMS 38*, de 22.05.13 dispõe sobre procedimentos a serem observados na aplicação da tributação pelo ICMS prevista na Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012, e autoriza a remissão de crédito tributário na hipótese em que especifica. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/convenio-icms-38-2013.htm>>. Acesso em: 12 mar. 2016.

3.8 PROJETO LEI COMPLEMENTAR 170/2012

Com a antecipação dos prováveis efeitos da Súmula Vinculante 69, fora apresentado ao Congresso o Projeto de Lei Complementar nº 170/2012, que dispõe no art. 3º que as autorizações para a concessão de isenções, incentivos e benefícios, bem como a sua revogação, dependerá, cumulativamente, da aprovação de, pelo menos, três quintos dos Estados e do Distrito Federal bem como de uma unidade da Federação localizada em cada uma das Regiões brasileiras.

Assegura também que os convênios aplicam-se a todas as unidades da Federação inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião convocada para apreciação do Convênio em questão. Referido Projeto, propõe a convalidação de outras isenções, incentivos e benefícios fiscais concedidos pela legislação estadual e autorizada a remissão dos créditos deles decorrentes, atendendo os dispositivos também previstos neste Projeto.

Na justificativa do Projeto vem demonstrado que as sanções cumulativas previstas para o descumprimento da sistemática de convênios, entre as quais a cobrança do imposto indevidamente dispensado na operação tributada e a glosa do crédito atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria, que permitem a cobrança do ICMS em duplicidade, contrariando o princípio da não cumulatividade do imposto. A medida ora sugerida, insere-se num contexto maior de rediscussão do federalismo fiscal brasileiro.

Do ponto de vista econômico, os incentivos fiscais concedidos sem o convênio do CONFAZ, além de inconstitucionais, conforme mencionado, afetam o princípio da livre concorrência e da livre iniciativa previstos no artigo 170 da Constituição Federal, considerados como fundamentos da Ordem Econômica e Social.

Nesse sentido, concluiu o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), ao responder a consulta sobre a nocividade ou não, à livre concorrência da prática reiterada da guerra fiscal, os incentivos fiscais concedidos, sem a observância da Lei Complementar 24/75, que exige convênios para o exercício desta prática, favorecem indevidamente certos empreendimentos entre Estados e através de mecanismos fiscais e

financeiro-fiscais relacionados ao ICMS, influem na formação de preços no mercado, matéria que é também ligada à defesa da concorrência. Ao afetar o sistema de preços, o sistema tributário transforma-se num forte determinante da alocação de recursos na economia.²⁶⁴

O Supremo Tribunal Federal negou provimento ao Recurso Extraordinário interposto pelo governo do Estado de Santa Catarina, alegando a inconstitucionalidade dos incentivos concedidos pelo PRODEC – Programa de Incentivo Fiscal de Santa Catarina (RE 572.762 SC)²⁶⁵. O PRODEC é um mecanismo de desenvolvimento sócio econômico do Estado de Santa Catarina, o qual permite que empresas instaladas em seu território, beneficiem-se de uma das seguintes formas de incentivos: o financiamento por meio de instituição financeira oficial ou a postergação do recolhimento do ICMS. Trata-se de diferimento do imposto em questão. Assim, entendeu o STF que neste caso não é possível falar-se em arrecadação do tributo, portanto, sem o consequente repasse para os municípios.

Referida decisão é inovadora no sentido de garantir o repasse do ICMS arrecadado aos municípios conforme determina a Constituição Federal (art. 158, V e 160), mas ao mesmo tempo limita e condiciona a competência legislativa do Estado de Santa Catarina servindo, no entanto, como parâmetro para outras decisões daquela Corte.

3.9 PROJETO DE LEI 130/2.014

²⁶⁴ CONSULTA nº 38/99, formulada pelo Pensamento Nacional das Bases Empresariais (PNBE) rel. Cons. Marcelo Calliari, 22.3.2000. DOU 1 de 28.4.200 e na RDDT 58:203.

²⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 572.762-9 SC. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2580248>>.

Acesso em: 03 mar. 2016. Ementa: Constitucional. Icms. Repartição de rendas tributárias. Prodec. Programa de incentivo fiscal de Santa Catarina. Retenção, pelo estado, de parte da parcela pertencente aos Municípios. Inconstitucionalidade. RE desprovido. I - A parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios. II - O repasse da quota constitucionalmente devida aos municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programas de benefício fiscal de âmbito estadual. III - Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias. IV – Recurso extraordinário desprovido. <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2580248>

Outras propostas encontram em tramitação perante o Legislativo, devendo ser destacado o projeto de Lei 130/2.014²⁶⁶:

Convalida dos atos normativos de concessão dos benefícios fiscais e concede remissão e anistia de crédito tributários referentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

O projeto em questão definiria a problematização do ICMS inerente aos atos legislativos firmados sem a aprovação do Confaz. Na justificação do PL, a autora, Senadora Lúcia Vânia, elenca que a necessidade de unanimidade do Conselho capitulado no Art. 2º, parágrafo segundo da Lei Complementar 24/75 é polêmico e “gera inúmeras discussões políticas, econômicas e doutrinárias.”

Aduz ainda que a regra foi desrespeitada inúmeras vezes culminando com a tomada de decisões pelo STF que entende a inobservância da LC 24/75 acarreta violação ao artigo 155, §2º, XII, “g”, da C.F, conforme abordado no presente estudo.

Pode-se dizer que o projeto é ambicioso, e sem adentrar as consequências positivas ou não do texto, é cristalino o intuito, presente ainda na justificação, de proteger os contribuintes que foram agraciados pelas políticas dos benefícios fiscais do ICMS, ante a eminente possibilidade de cobrança do imposto consoante orientação do STF.

Esta é a intenção da anistia e remissão previstas no Art. 2º do P.L. De fato, dentro desta perspectiva estariam zerados os créditos fiscais e convalidados os convênios pretéritos, sendo que o P.L não faz qualquer menção ao tratamento futuro da questão. Deve-se indagar se a mera convalidação dos convênios e anistia aos contribuintes não favoreceriam ao mesmo tempo, os estados que descumpriram os preceitos normativos e em última instância constitucional sobre a matéria e as empresas que se beneficiaram em prática concorrencial mais vantajosa devido à falta de pagamento do imposto.

²⁶⁶ *Projeto de Lei 130/2014 do Senado Federal.* Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/116962>>. Acesso em: 03 mar. 2016.

3.10 PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR 124/2.013

Outro projeto²⁶⁷ em tramitação no Congresso trata sobre o quórum para aprovação de convênios dentro do Confaz para conceder remissões tributárias em decorrência de benefícios fiscais. Em seu artigo 1º, exigir-se-ia a manifestação de no mínimo três quintos das unidades federadas e um terço das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do País.

Na justificção para o quórum diferenciado, também o Autor Senador Wellington Dias invoca a ampla discussão dos problemas advindos dos incentivos do ICMS da forma praticada. Cita que seria uma parcela do “pacote” de medidas implantadas ou em elaboração nas Casas Legislativas e oriundas do Executivo, como a redução e unificação das alíquotas interestaduais deste imposto, constituição do Fundo de Desenvolvimento Regional, prestação de auxílio financeiro aos estados diante da efetiva perda de arrecadação, entre outros.

Também ambicioso, o Projeto almeja o fim da Guerra Fiscal, onde o quórum reduzido do Confaz facilitaria a aprovação dos Convênios conferindo a estrita legalidade e a almejada segurança jurídica.

O Projeto de Lei Complementar nº 124/2013, apresentado pelo Senador Wellington Dias, com o mesmo objetivo do Projeto nº 170/12, tratava do quórum de aprovação de convênio que conceda remissão dos créditos tributários constituídos em decorrência dos benefícios, incentivos fiscais ou financeiros instituídos em desacordo com a deliberação prevista no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal e também altera a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000).

Assim, para a aprovação desses convênios, exige a manifestação favorável de, no mínimo, três quintos das unidades federadas no âmbito do CONFAZ e um terço das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do País, entre outras disposições previstas no respectivo Projeto, quanto às formas de compensação das renúncias tributárias.

²⁶⁷ *Projeto de lei 124/2013 do Senado Federal*, Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=112268>. Acesso em: 05 mar. 2016.

Referido Projeto foi retirado pelo Autor em 22/05/13. Atualmente, o mesmo se encontra em conjunto com o Projeto de Lei Complementar nº 170/2012, de autoria do Senador Ricardo Ferraço por se tratar da mesma matéria.

No âmbito do CONFAZ, a proposta mais polêmica é a convalidação dos benefícios fiscais em negociações interestaduais, o que poderia acabar com a guerra fiscal. A ideia da convalidação, de acordo com a Proposta de Consenso 128/2009 do CONFAZ, é reconhecer os benefícios que já foram dados pelos Estados, com data de retroação definida e vetar novos incentivos. O problema é que, para que qualquer decisão seja tomada pelo Confaz, é preciso haver unanimidade, e a convalidação é um tema complexo que poderá não alcançar a unanimidade.

Enquanto o governo federal não se manifestar e definir uma política nacional de desenvolvimento regional, muitos Estados continuarão a conceder benefícios fiscais para atrair investimentos e gerar empregos. O Secretário de Fazenda da Bahia em 2011 apontou que, em reunião com 21 governadores, todos aceitaram acabar com a guerra fiscal, desde que haja contrapartida da União²⁶⁸. Essa contrapartida seria a criação de um fundo nacional de desenvolvimento regional, usado para financiar obras, políticas e ações de infraestrutura nas regiões que precisam.

Também pediram que essa mudança aconteça de forma gradual, para não comprometer os orçamentos que já foram definidos. Por isso, querem também a criação de um fundo de equalização de receitas.

3.11 CONVÊNIO 70/2014 DO CONFAZ

Ao longo da presente discussão, restou claro que alguns esforços estão caminhando no intuito de minimizar os impactos da Guerra Fiscal. Em 30 de julho de

²⁶⁸ INSISTÊNCIA NA GUERRA FISCAL PODE FAZER STF EDITAR SÚMULA. Disponível em: <<http://justodireito.blogspot.com.br/2011/09/insistencia-na-guerra-fiscal-pode-fazer.html>>. Acesso em 22 de maio de 2016.

2014, foi publicado o Convênio Confaz nº 70²⁶⁹, assinado por 20 Estados da Federação e o Distrito Federal, destacando-se sua cláusula primeira:

Cláusula primeira: Para fins de celebração de convênio que disponha sobre a concessão de remissão e anistia de créditos tributários relativos a incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS autorizados ou concedidos pelas unidades federadas sem aprovação do CONFAZ, bem como a sua reinstituição, os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, São Paulo, Sergipe, Tocantins e o Distrito Federal acordam que deverão ser observados os termos contidos no anexo único deste convênio.

De antemão, tem-se o nítido enfoque de tratar especificamente dos Convênios sem celebrados sem a aprovação da própria entidade fazendária. No anexo único do Convênio, na cláusula segunda²⁷⁰, constam alguns requisitos para a produção dos seus efeitos como a publicação de todos os atos normativos relativos a incentivos e benefícios fiscais e financeiros, firmados sem a observância da LC 24/1975, bem como o registro e depósito junto ao Confaz dos referidos atos.

Com o cumprimento da formalidade retro, faculta-se aos Estados e ao Distrito Federal a concessão e prorrogação dos Convênios²⁷¹. Admite-se ainda, que o ente

²⁶⁹ BRASIL. *Convênio ICMS 70, de 29 de Julho de 2014*. Publicado no DOU de 30.07.14. Disponível em: <138/14. https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2014/cv070_14>. Acesso em: 10 abr. 2016. Dispõe sobre as regras que deverão ser observadas para fins de celebração de convênio que trate da concessão de remissão e anistia de créditos tributários relativos a incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS autorizados ou concedidos pelas unidades federadas sem aprovação do CONFAZ, bem como da sua reinstituição. Publicado no DOU de 30.07.14, pelo Despacho 138/14.

²⁷⁰ Idem, *ibidem*. “Cláusula segunda As unidades federadas, até 90 (noventa) dias da data de produção de efeitos deste convênio, deverão: I - publicar, nos seus respectivos Diários Oficiais, relação contendo a identificação de todos os atos normativos relativos a incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, abrangidos pela cláusula primeira; II - efetuar o registro e o depósito, junto à Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, mencionados no inciso I. Parágrafo único . O disposto na cláusula primeira não se aplica aos atos relativos aos incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS não publicados, não depositados e não registrados nos termos e prazos de que trata esta cláusula, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos”.

²⁷¹ *Convênio ICMS 70, de 29 de Julho de 2014. op. cit.* “Cláusula terceira Fica a unidade federada que editou o ato concessivo publicado, registrado e depositado junto ao CONFAZ, relativo aos benefícios e incentivos, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS de que trata a cláusula primeira, autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação deste convênio e cujo prazo de fruição não poderá ultrapassar : I - 31 de

federativo extenda os incentivos a outros contribuintes, além da possibilidade de adquirir àqueles concedidos por outras unidades da Federação²⁷².

Ressalta-se a inovação ao admitir no ordenamento jurídico pátrio a validade dos convênios firmados sem a observância da LC 24/75. Tanto assim, visou implementar regras para a efetivação e validação dos atos consumados²⁷³:

dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos deste convênio, quanto àqueles que forem destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindústria I, e a investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano; II - 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos deste convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária, vinculada ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador; III - 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos deste convênio, quanto às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuário e extrativo vegetal, *in natura*; IV - 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos deste convênio, para os demais. § 1º Os atos concessivos publicados, registrados e depositados junto ao CONFAZ permanecerão vigentes e produzindo efeitos como normas regulamentadoras nas respectivas unidades federadas concedentes dos incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS, nos termos desta cláusula. § 2º A unidade federada concedente poderá revogar o ato concessivo ou reduzir o alcance ou o montante do incentivo e benefício, fiscais e financeiros, antes do termo final de fruição. § 3º Na hipótese do § 2º, os atos e as documentações correspondentes deverão ser registrados e depositados junto à Secretaria Executiva do CONFAZ, na forma da cláusula segunda, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da publicação do ato no Diário Oficial da unidade federada concedente. BRASIL. Convênio Icms 70, de 29 de Julho de 2014. Dispõe sobre as regras que deverão ser observadas para fins de celebração de convênio que trate da concessão de remissão e anistia de créditos tributários relativos a incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS autorizados ou concedidos pelas unidades federadas sem aprovação do CONFAZ, bem como da sua reinstituição. Publicado no DOU de 30.07.14, pelo Despacho 138/14”.

²⁷² Idem, ibidem. “Cláusula quarta “As unidades federadas poderão: I - estender a concessão dos incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, referidos na cláusula terceira para outros contribuintes estabelecidos em seu território, sob as mesmas condições e nos prazos limites de fruição; II - aderir aos benefícios e incentivos concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região na forma da cláusula terceira, enquanto vigentes. § 1º Na hipótese do inciso I do *caput* os atos e as documentações correspondentes deverão ser registrados e depositados junto à Secretaria Executiva do CONFAZ, na forma da cláusula segunda, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da publicação do ato no Diário Oficial da unidade federada concedente. § 2º Na hipótese do inciso II do *caput*, cada ato de adesão: I - será formalizado junto à Secretaria Executiva do CONFAZ; II - atenderá às mesmas formalidades de registro e depósito previstos na cláusula segunda; III - no mérito, poderá: a) alterar, em relação ao ato original, apenas no que for necessário para adaptação em vista das peculiaridades da unidade federada aderente; b) tratar da concessão da mesma espécie de incentivo e benefício, fiscais e financeiros, do ato original, ressalvada a possibilidade de conversão em redução de base de cálculo ou isenção; c) prever a concessão de incentivo e benefício, fiscais e financeiros que resulte em carga tributária maior do que a do ato original. § 3º Os incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, concedidos por adesão vigorarão nos mesmos prazos e condições do ato original. § 4º São vedadas a extensão e a adesão quando, de sua implementação, decorrer realocização de estabelecimento do contribuinte de uma unidade federada para outra.”

²⁷³ Idem, ibidem.

Cláusula sexta. Acordam os Estados e o Distrito Federal, nos termos deste convênio e a partir de sua celebração, em não conceder ou prorrogar isenções, reduções de base de cálculo, créditos presumidos, ou quaisquer outros incentivos e benefícios, fiscais e financeiros, vinculados ao ICMS, ressalvada a concessão nos termos das cláusulas terceira e quarta deste convênio ou da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Parágrafo único. A concessão, prorrogação, manutenção, extensão ou adesão de incentivo e benefício, fiscais ou financeiros, vinculado ao ICMS por Estado ou pelo Distrito Federal em desacordo com o previsto nesta cláusula torna sem efeito as disposições previstas neste convênio, relativamente à unidade federada infratora.

Deve-se notar que o Convênio 70/2014 está em consonância com o entendimento emanado pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 4.481, quer dizer, a convalidação dos convênios firmados sem o atendimento as normas da LC 24/1974 e a cristalina declaração de inconstitucionalidade daqueles firmados depois da sua vigência.

Neste sentido, esclarece Juliana Cotrim Telles²⁷⁴:

Ressalta-se que esta conclusão consiste em hipótese passível de ser adotada pelo Egrégio STF. Isso porque na ADI nº 4.481, o lapso temporal entre a data de início da vigência da norma impugnada e a decisão proferida nos autos da ação constitucional foram considerados para aquele resultado. Desse modo, ao admitir serem constitucionais as relações jurídicas firmadas sob a égide da lei inconstitucional e ao determinar a inconstitucionalidade dos atos posteriores à sessão de julgamento – modulação de efeitos da decisão – a Corte Suprema, considerando a impossibilidade real de se excluir a norma do ordenamento jurídico e de impor as suas consequências práticas aos contribuintes, assegurou o respeito aos princípios da boa-fé e da segurança jurídica, estabilizando as relações anteriores.

Destaca-se ainda a cláusula décima do Convênio 70/2014 que elenca outras medidas necessárias visando de forma hercúlea, minimizar os impactos negativos das contas dos Estados e rearranjar fórmulas mais equânimes de se equilibrar o pacto financeiro cooperativo.

Cláusula décima A produção de efeitos deste convênio condiciona-se cumulativamente, à: I - edição pelo Senado Federal, com fundamento no inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, de resolução

²⁷⁴ TELLES, Juliana Cotrim. O Convênio Confaz nº 70/2014 e a Guerra Fiscal. In: *Temas atuais do ICMS: teoria e prática*. Coord. Demes Brito, Betiina Treiger Grupenmacher, Fernanda Drummond Parisi. São Paulo: IOB SAGE, 2015. p. 170.

que estabeleça a redução gradual da alíquota do ICMS, nas operações e prestações interestaduais, de conformidade com o disposto no Anexo Único deste convênio; II - promulgação de emenda constitucional que promova a repartição, entre o estado de origem e o estado de destino, do ICMS incidente sobre as operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto, aplicando-se nessa hipótese a alíquota interestadual, cabendo ao estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre as alíquotas interna do estado destinatário e interestadual; III - aprovação de lei complementar que disponha sobre a instituição dos seguintes fundos federativos, com recursos da União, considerados como transferências obrigatórias, não sujeitas a contingenciamento: a) de auxílio financeiro pela União aos Estados, Distrito Federal e aos respectivos Municípios, para compensar as eventuais perdas de arrecadação do ICMS decorrentes: 1. da redução gradual das alíquotas do ICMS, nas operações e prestações interestaduais; 2. da implementação da Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012; 3. da repartição, entre o estado de origem e o estado de destino, do ICMS incidente sobre as operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto; b) de desenvolvimento regional no valor de, no mínimo, R\$ 296.000.000.000,00 (duzentos e noventa e seis bilhões de reais); IV - prestação, pelos Estados e pelo Distrito Federal, das informações solicitadas pelo Ministério da Fazenda, necessárias à apuração do valor do auxílio financeiro de que trata a lei complementar a que se refere a alínea “a” do inciso III do *caput* desta cláusula; V - aprovação de lei complementar que afaste possíveis restrições decorrentes da aplicação do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que possam comprometer a implementação deste convênio. Parágrafo único. Os recursos da União previstos no inciso III do *caput* devem constar em cada exercício no Orçamento Geral da União.

Pela análise desta cláusula, além da Resolução pelo Senado estabelecendo redução das alíquotas do ICMS, prescreve-se a necessidade de emenda constitucional versando acerca da repartição de receitas tributárias decorrentes de operações com não contribuintes. Soma-se ainda, a aprovação de lei complementar instituindo fundo com recursos da União, prestação de informações pelos entes federativos para apurar valor relacionado ao auxílio financeiro a ser recebido, e por fim, lei complementar afastando restrições constantes da lei complementar 101/2000.

A cláusula 12^{a275} condiciona a eficácia do Convênio à edição de lei e à adoção pela União de novos critérios de atualização monetária e de fixação de juros de contratos de refinanciamento celebrados entre os Estados, Distrito Federal e Municípios:

²⁷⁵ BRASIL. Convênio ICMS 70, de 29 de Julho de 2014. *op. cit.*

Cláusula décima segunda A produção de efeitos deste convênio condiciona-se ainda à edição de legislação e a adoção pela União dos novos critérios de atualização monetária e de fixação dos juros nos contratos de refinanciamento celebrados entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, com base nas Leis nº 9.496, de 11 de setembro de 1997, e 8.727, de 05 de novembro de 1993, e na Medida Provisória n. 2.185-35, de 24 de agosto de 2001. § 1º Nos contratos de refinanciamento celebrados com base na Lei nº 9.496, de 1997, e na Medida Provisória n. 2.185-35, de 2001, deve ser observado o seguinte: I - quanto aos juros, serão calculados e debitados mensalmente, à taxa de 4% (quatro por cento) ao ano, sobre o saldo devedor previamente atualizado; II - quanto à atualização monetária, será calculada e debitada mensalmente com base na variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Ampliado - IPCA, apurado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, referente ao segundo mês anterior ao de sua aplicação, ou outro índice que venha a substituí-lo. § 2º A variação mensal da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC deverá limitar os respectivos encargos dos contratos refinanciados com base nas Leis nº 9.496, de 1997, e nº 8.727, de 1993, e na Medida Provisória nº 2.185-35, de 2001.

O que deve ser observado é que a condicionar a eficácia do convênio a atos a serem editados pelo Legislativo, esvazia o próprio convênio. A tentativa, como dito, é válida, mas friamente sem repercussão no campo jurídico e político. Ao longo do estudo do Convênio Confaz nº 70/2014 tem-se inicialmente a dependência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal. No entanto, sob o enfoque formal, a eficácia fica adstrita a atos normativos diversos como emenda constitucional, lei complementar e ordinária, além de resolução.

Como visto, resta pela reflexão do chamamento dos diversos órgãos e Poderes para participarem do processo de finalizar, ao mesmo que em parte, a Guerra Fiscal. De toda a sorte, mesmo com o esvaziamento normativo, tem-se claramente que os convênios firmados a revelia da LC 24/1975 continuam surtindo seus efeitos, restando em harmonia com a posição do STF, adotada por exemplo na ADI 4.481.

3.12 DA EMENDA CONSTITUCIONAL 233/2008 E A REFORMA TRIBUTÁRIA DO ICMS

Dentro proposta da Emenda Constitucional 233/2008²⁷⁶ que altera o Sistema Tributário Nacional, destaca-se para o presente estudo fazer menção à proposição de simplificação do ICMS. A reforma tributária pretende neste viés uniformizar, através da alteração de competência legislativa a instituição do ICMS, apontado pela doutrina como grande responsável pela deflagração da Guerra Fiscal.

Daniel Monteiro Peixoto²⁷⁷ diz que “são 27 legislações diferentes em âmbito local, propiciando ampla desigualdade na cobrança do tributo, gerando desequilíbrios concorrenciais entre as empresas e insegurança dos contribuintes na hora da definição do local de investimento.”

No Governo de Fernando Henrique Cardoso foi apresentada a Proposta de Emenda Constitucional nº 175/1995, que visava, entre outros tópicos, alterar a tributação do ICMS. Igualmente no Governo Lula, apresentou-se a Proposta de Emenda Constitucional nº 41/2003, posteriormente alterada pela Proposta de Emenda Constitucional nº 284/2004.

Por fim, a Proposta de Emenda Constitucional nº 233/2008²⁷⁸, onde um dos principais objetivos é a o fim da Guerra Fiscal com a uniformização do ICMS. Segue-se os principais trechos da exposição de motivos referente ao ICMS:

No tocante ao imposto de competência estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS),

²⁷⁶ BRASIL. *Emenda Constitucional 233/2008*. Câmara dos Deputados. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954>>. Acesso em: 29 abr. 2016. Câmara dos Deputados. Explicação da Ementa. Simplifica o sistema tributário federal, criando o imposto sobre o valor adicionado federal (IVA-F), que unificará as contribuições sociais: Cofins, Pis e Cide-combustível; extingue e incorpora a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) ao imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ); estabelece mecanismos para repartição da receita tributária; institui um novo ICMS que passará a ter uma legislação única, com alíquotas uniformes, e será cobrado no estado de destino do produto; desonera a folha de pagamento das empresas, acaba com a contribuição do salário-educação e parte da contribuição patronal para a Previdência Social. Reforma Tributária. <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954>. Acessado em 29 de abril de 2016

²⁷⁷ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra Fiscal via ICMS: Controle dos Incentivos Fiscais e os Casos “Fundap” e “Comunicado Catnº 36/2004”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP, 2007. p.75

²⁷⁸ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de Assuntos Parlamentares. *EM nº 00016/MF*. Brasília: 26 fev. 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/projetos/EXPMOTIV/MF/2008/16.htm>. Acesso em: 21 abr. 2016.

tem-se, atualmente, um quadro de grande complexidade da legislação. Cada um dos Estados mantém a sua própria regulamentação, formando um complexo de 27 (vinte e sete) diferentes legislações a serem observadas pelos contribuintes. Agrava esse cenário a grande diversidade de alíquotas e de benefícios fiscais, o que caracteriza o quadro denominado de “guerra fiscal”. Para solucionar essa situação, a proposta prevê a inclusão do art. 155-A na Constituição, estabelecendo um novo ICMS em substituição ao atual, que é regido pelo art. 155, II, da Constituição, o qual resta revogado. A principal alteração no modelo é que o novo ICMS contempla uma competência conjunta para o imposto, sendo mitigada a competência individual de cada Estado para normatização do tributo. Assim, esse imposto passa a ser instituído por uma lei complementar, conformando uma lei única nacional, e não mais por 27 leis das unidades federadas. Dada a peculiaridade dessa lei complementar, que vai além da norma geral, fazendo as vezes de lei instituidora do imposto para cada Estado e o Distrito Federal, são propostas, no § 3º do art. 61 da Constituição, regras especiais para a iniciativa dessa norma, que ficará a cargo do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, dos Governadores ou das Assembléias Legislativas, sendo que nessas hipóteses deverão estar representadas todas as Regiões do País. Tal configuração tem o objetivo de prover maior estabilidade à legislação do imposto, que, com isso, estará sujeita a um menor volume de propostas de alteração.

As alterações acerca do ICMS dizem respeito a sua substituição pelo IVA Estadual (IVA-E), com regime diverso do atualmente vigente. A primeira alteração é legislativa, com a criação de uma única Lei Complementar nacional, acabando portanto, com as 27(vinte e sete) legislações vigentes. Esta LC será de competência da União Federal, sendo que o início do processo legislativo restará a cargo do Presidente da República ou a um terço dos membros do Senado Federal, a um terço dos Governadores dos Estados ou às respectivas Assembleias Legislativas, sendo que nestas hipóteses deverão estar representadas todas as regiões do país.

A regulamentação caberá a um órgão colegiado presidido por um representante da União Federal, que não tem direito a voto, e por representantes dos Estados. José Maurício Conti²⁷⁹ destaca que as alterações provocam reduções ou aumentos de arrecadações dos tributos. A PEC citada, cria por exemplo, o Fundo de Equalização de Receitas (FER), ponderando o autor, que a intenção da criação do referido fundo é exatamente compensar as perdas dos Estados com as modificações decorrentes da Emenda Constitucional.

²⁷⁹ CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Reforma Tributária: Utopia ou Realidade?* In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Org.) *Direito Tributário*. Homenagem a Paulo de Barros de Carvalho. v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 910.

Interessante perceber que o enfoque da PEC não é a repartição de competência mas sim a autonomia financeira para a manutenção da estrutura da Federação. Neste diapasão, é crível imaginar a reforma tributária com a alteração da tão comentada competência legislativa, especialmente do ICMS, tendo como premissa a garantia de manutenção da independência financeira de todos os entes federados.

O IVA é adotado em outros países federados como a Alemanha, onde a competência é da União para legislar, restando garantido a autonomia financeira aos Estados federados através do repasse de recursos.

Misabel Abreu Machado Derzi e Igor Mauler Santiago²⁸⁰ discorrem sobre o exemplo:

A transposição para o Brasil do modelo alemão, em que o IVA é integralmente disciplinado por normas federais uniformes, teria de ser acompanhada da importação de outros institutos peculiares àquele país, como o Conselho Federal, que dá aos Estados a faculdade de exercer uma forte interferência no processo de elaboração das leis da União, que podem afetar as suas finanças. O Conselho Federal é formado pelos governadores dos Estados, por alguns dos seus secretários e por outros membros dos respectivos governos (Constituição da Alemanha, art. 51). Quem sair do governo estadual automaticamente sai do Conselho. A meta é atenuar a influência político-partidária, pois os integrantes de um governo estão fortemente pressionados pelos problemas administrativos de seu Estado. O Conselho Federal tem a iniciativa da elaboração de leis federais e pode vetar as leis aprovadas pela Câmara Federal que considere prejudiciais aos interesses estaduais. Assim, a uniformização das normas relativas ao IVA e a outros tributos não prejudica os Estados Federados. Interessante observar que no Federalismo Alemão o Legislativo estadual perde competência, mas o Executivos estaduais participam ativamente da função legiferante da União (federalismo da “política conjunta”, mais do que federalismo cooperativo). Esta, de resto, a direção em que apontam os projetos da reforma tributária ultimamente apresentados no Congresso Nacional: unificação legislativa do ICMS e ampliação do papel do Confaz, que – embora perca a competência para autorizar incentivos tributários, que ficam inteiramente vedados – passa a elaborar o regulamento do imposto e a propor ao Senado o enquadramento dos produtos em cada uma das alíquotas previstas na lei complementar instituidora, entre outras funções.

²⁸⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler. A Harmonização dos IVAS do Brasil para o desenvolvimento produtivo In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Ponte; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). *IVA para o Brasil – Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 533-534.

A proposta prevê ainda a uniformização dos incentivos fiscais por todo o território nacional sob o encargo do Confaz. A punição aos Estados que eventualmente insistirem na concessão dos benefícios em desacordo com a nova legislação será a interrupção do repasse do FER além das transferências dos recursos do Fundo Nacional de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional.

Caberá ainda à Lei Complementar harmonizar o processo administrativo fiscal para o julgamento das questões existentes relativas ao ICMS bem como do novo tributo, sendo as sanções previstas além de multas, suspensão de direito políticos, perda de função pública, indisponibilidade de bens e ressarcimento ao Erário. Interessante ainda, a previsão de ação penal em desfavor dos representantes dos Estados e Distrito Federal.

Percebe-se que o fim da Guerra Fiscal esbarra-se tão somente em questões políticas, consubstanciadas no jogo de interesses e poder entre os entes federados. Assim discorre Ricardo Lobo Torres²⁸¹:

Da matéria exposta podemos tirar algumas conclusões: (...) A terceira aponta no sentido de que a unificação do IVA deveria passar pela redistribuição de competências no plano do federalismo, inspirando-se em alguns modelos existentes no direito comparado, cabendo à União legislar sobre o tributo, aos Estados-membros administrá-los e participar do produto de sua arrecadação, e à União e aos Estados, compartilhadamente, julgar os litígios decorrentes de sua aplicação. Mas a desconfiança mútua entre os Estados-membros e União e a inexistência de propostas racionais e fundamentadas para a repactuação do nosso federalismo fiscal dificultam tal reforma. Ademais seriam necessárias mudanças radicais no modelo do nosso federalismo fiscal com: a adoção do princípio da origem para as saídas interestaduais; a vedação de isenções e outras renúncias fiscais, com o que se obteria a neutralidade econômica do tributo e se evitaria a “guerra fiscal” entre os Estados, tornando-se dispensável o Confaz ou órgão similar; a estruturação da base de cálculo e das alíquotas de forma a favorecer a equidade entre os Estados-membros.

O projeto de reforma tributária em andamento na Câmara Federal vê como uma das maneiras de se obter maior equidade na distribuição das receitas tributárias entre os Estados, a cobrança do ICMS nas operações interestaduais na unidade do destino. Parte da doutrina também comunga com essa idéia, aliado à manutenção dos incentivos

²⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. É possível a criação do IVA no Brasil? In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Ponte; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). *IVA para o Brasil – Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 34-35.

fiscais e fundos de desenvolvimento regionais apenas para os entes federados mais pobres, destinados à aplicação em infraestrutura e recursos humanos visando tornar mais equânime a distribuição dos recursos entre os entes federativos do Brasil.

A proposta de reforma prevê o princípio da cobrança no destino. Pois, o Brasil adota o princípio da origem na tributação interestadual, mas não em sua totalidade. O princípio da origem é apenas em parte aplicado, já que um percentual da arrecadação cabe ao Estado onde se situa a indústria e outro percentual ao Estado de destinação dos produtos, traduzindo um sistema misto.

A adoção do princípio misto (origem/destino) traz problemas para os Estados exportadores, sendo uma das principais causas da “guerra fiscal”, além de tornar o ICMS um imposto sobre a produção, já que o consumidor repassa uma parte do imposto pago ao Estado onde o produto foi fabricado. Quem produz mais arrecada mais.

Para os mentores da reforma tributária, a solução para diminuir a competição tributária, os custos das empresas e tornar mais igualitária a distribuição de receitas públicas é a adoção do princípio do destino, ou seja, todos os produtos consumidos em determinado Estado, sejam produzidos nele ou não, devem gerar receitas para o Estado consumidor. Os bens nele produzidos, mas destinados à exportação ou a outros Estados não deverão ser por ele tributados.

O principal entrave para a adoção do princípio do destino é a oposição dos Estados mais ricos da Federação, uma vez que tal princípio implica redistribuição da receita, favorecendo os Estados importadores líquidos, que são justamente os mais pobres. Como visto, as proposições existem, mas equalizar a dinâmica das autoridades políticas dos entes da Federação não tem se mostrado tarefa simples. Enquanto alguns encaminhamentos do Poder Legislativo são desenhados, o fato é que a Guerra Fiscal continua explodindo no Judiciário, que se sente pressionado diante da inércia do Congresso, e está a um passo de por fim a concorrência tributária restando analisar os impactos da Proposta de Súmula Vinculante e a possível modulação dos seus efeitos.

CONCLUSÃO

A extrafiscalidade da tributação é fator preponderante para imprimir efetividade ao texto constitucional na busca do desenvolvimento e redução da pobreza em todas as regiões do País. O ICMS, representando quase que a totalidade da receita dos estados-membros e Distrito Federal, desponta como vetor de profundo interesse para o exercício das políticas públicas destes entes. Porém, a descentralização de competência da Constituição Federal com a multiplicidade de legislações sobre o imposto acendeu o estopim para a disputa das receitas e investimentos.

Os incentivos fiscais são legítimos quando não caracterizam apenas a ato discricionário, juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo, tratando-se de ferramenta extrafiscal de extrema importância e impacto nas finanças dos Estados com a geração de rendas e empregos, devendo portanto, serem concedidos quando atenderem aos interesses sociais da comunidade.

No entanto, o leilão desenfreado pelos Estados na busca de atrair investimentos está sendo realizado ao arpejo da Constituição Federal em face da não aprovação pelo CONFAZ. E O Supremo Tribunal Federal está declarando inconstitucional, legislações estaduais confeccionadas em desacordo com a Constituição Federal. A reiteração das decisões promoveu o debate acerca da Proposta de Súmula Vinculante nº 69 que apenas ratifica o posicionamento do STF.

A intervenção do Judiciário em demanda complexa e que envolve eminentemente conflitos dos estados membros mostra-se desarrazoada. E a demora em publicar o próprio teor da Súmula remonta às sérias dúvidas que a mais alta Corte do País carrega. O fato é que, em princípio, a competência seria do Poder Legislativo em finalizar a possibilidade da concorrência tributária.

Com o problema exposto no STF, entra em cena, a modulação dos efeitos das declarações de inconstitucionalidade, onde o artigo 27 da Lei nº 9.868/99, prevê que ao declarar a inconstitucionalidade de lei, poderá o Supremo, pelo voto de oito ministros, em razão de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, restringir os efeitos da declaração ou fixar sua eficácia a partir de outro momento.

A edição da PSV/69 é paliativa e de alcance reduzido, pois ataca somente as legislações em vigor. E precisa ter seus efeitos modulados, estabelecendo-se prazo de

pelo menos 12 (doze) meses para que surtam os efeitos, para que os contribuintes e os Estados possam se organizar para tanto, evitando reflexos na economia com o fechamento de empresas, desempregos, problemas sociais bem como os reflexos no comércio internacional.

Outro argumento pela desnecessidade de intervenção do Judiciário na questão, é que o próprio CONFAZ poderia convalidar os incentivos já concedidos em tese, desde que, haja a uniformidade de todos os Estados, na aprovação de tal medida.

Compete precipuamente ao Poder Legislativo resolver a questão, sendo que inúmeros projetos acerca do ICMS encontram-se em tramitação, destacando-se os Projetos de LC nº 124/13 e 170/12, que exigem a aprovação de 3/5 dos Estados nas deliberações pelo CONFAZ, e a Proposta da Reforma Tributária que cria o Imposto sobre o Valor Agregado (IAV-E) e que transfere a competência à União repartindo as receitas aos estados-membros. No entanto, os rumos políticos do ICMS, com a dissidia dos parlamentares e os antagônicos interesses perpetrados no Congresso Nacional não são animadores, sendo que as principais alterações, que culminam com a conclamada reforma tributária encontram-se paralisadas sem perspectivas de progressão junto à Câmara dos Deputados e o Senado Federal.

O fim da “guerra fiscal” é desejável, no entanto, trará consequências econômicas e sociais que não podem ser ignoradas. Neste contexto, é necessário avaliar os diferentes interesses e minimizar os impactos para os atores da cena, sem que o Legislativo atropele com uma avalanche de legislações ambíguas ou inócuas, ou simplesmente permaneça inerte, e o STF não ultrapasse suas prerrogativas causando desequilíbrio no sistema de freios e contra pesos dos Poderes.

REFERÊNCIAS

_____. A Função do Tributo nas Ordens Econômicas, Ordem social e Ordem Política. In *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Fortaleza*, nº 28 (2), jul-dez, 1987.

_____. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. Interpretação e crítica. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2.240*, Tribunal Pleno, rel. Min. Eros Grau, DJ 03.08.2007; ADI 3.316, Tribunal Pleno, rel. Min. Eros Grau, DJ 29.06.2007; ADI 3.489, Tribunal Pleno, rel. Min. Eros Grau, DJ: 03.08.2007; ADI 3.689, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, DJ 29.06.2007.

_____. *Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 3.660*, Tribunal Pleno, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ: 13.03.2008; ADI n. 3.022, Tribunal Pleno, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ: 04.03.2005.

_____. *Comentário contextual à constituição*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil* de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 15 jan. 2016.

_____. *Convênio ICMS 70, de 29 de Julho de 2014*. Publicado no DOU de 30.07.14. Disponível em: <138/14. https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2014/cv070_14>. Acesso em: 10 abr. 2016.

_____. *Convênio ICMS 84, de 30 de setembro de 2011*. – Publicado no DOU de 05.10.11, pelo Despacho 179/11; - Ratificação Nacional no DOU de 21.10.11, pelo Ato Declaratório 15/11.

_____. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. *Da justiça fiscal: Conceito e aplicação*. Interesse Público. Ano 6, n. 29, janeiro/fevereiro de 2005. Porto Alegre – RS. Disponível em: <<http://www.paulocaliendo.com.br/Mostrar+arquivo/5-file1-art2>>. Acesso em: 20 jan. 2016.

_____. *Direito Tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

_____. *Emenda Constitucional 233/2008*. Câmara dos Deputados. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954>>. Acesso em: 29 abr. 2016.

_____. *Emenda Constitucional nº 87/2015*. Disponível em:

_____. *Guerra Fiscal: a Súmula Vinculante e a cobrança retroativa de tributos e multas*. Tributação em foco – Coord. Mary Elbe Queiroz, Recife; Ipet, 2013.

_____. *Habeas Corpus n. 82.959*, Tribunal Pleno, rel. Min. Marco Aurélio, DJ 01.09.2006; RE n. 560.626, Tribunal Pleno, rel. Min. Gilmar Mendes, DJe: 05.12.2008.

_____. Incentivos fiscais na Constituição e o “crédito-prêmio de IPI. In: *Direito Tributário Atual*, 18. São Paulo: Dialética/IBDT, 2005.

_____. *Lei 5106/66*. Dispõe sobre os incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L5106.htm>. Acesso em: 15 fev. 2016.

_____. *Lei 8391 de 24 de julho de 1991*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1989_1994/L8393.htm>. Acesso em: 30 mar. 2016.

_____. *Lei 8393/1991*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1989_1994/L8393.htm>. Acesso em: 30 mar. 2016.

_____. *Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 20 mar. 2016.

_____. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 30 mar. 2016.

_____. *Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 20 mar. 2016.

_____. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 15 jan. 2016.

_____. *Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 02 de mar. 2016.

_____. *Lei nº 8429, de 02 de junho de 1992*. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=136473>>. Acesso em: 30 mar. 2016.

_____. *Lei nº 9868 de 10 de novembro de 1999*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1999/lei-9868-10-novembro-1999-369587-normaatualizada-pl.html>>. Acesso em: 30 mar. 2016.

_____. Modulação de efeitos da decisão e o ativismo judicial. In: *Revista Consultor Jurídico*, 18 de julho de 2012.

_____. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do STF. In: BONILHA, Paulo; COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Revista Direito Tributário Atual*, n. 24. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 439-463.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *PLS 130/2014*. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1320383&filename=PLP+54/2015>. Acesso em: 30 mar. 2016.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de Assuntos Parlamentares. *EM nº 00016/MF*. Brasília: 26 fev. 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/projetos/EXPMOTIV/MF/2008/16.htm>. Acesso em: 21 abr. 2016.

_____. *Projeto de lei 124/2013 do Senado Federal*, Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=112268>. Acesso em: 05 mar. 2016.

_____. *Projeto de lei 124/2013 do Senado Federal*, Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=112268>. Acesso em: 20 fev. 2016.

_____. *Projeto de Lei 130/2014 do Senado Federal*. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/116962>>. Acesso em: 03 mar. 2016.

_____. *Projeto de Lei 130/2014 do Senado Federal*. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/116962>>. Acesso em: 30 mar. 2016.

_____. *Recurso Extraordinário 197.917*, de 24 de março de 2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1631538>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

_____. *Responsabilidade Fiscal e ICMS: Uma perspectiva de controle*. Disponível em: <<http://www.pge.go.gov.br/revista/index.php/revistapge/article/download/27/22>>. Acesso em: 15 jan. 2016.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Súmula contra guerra fiscal pode cristalizar desigualdades. In: *Revista Consultor Jurídico*, 31 de julho de 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br>>. Acesso em: 20 fev. 2016.

_____. *Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1021263*. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num_registro=200800029439&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 30 mar. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. RMS 38.041/MG. Publicado em 04/11/2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequeencial=31184212&num_registro=201201053588&data=20131104&tipo=64&formato=PDF>. Acesso em: 30 mar. 2016.

_____. *Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 360461*, Ministro Relator Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1952527>>. Acesso em: 30 mar. 2016.

_____. *Supremo Tribunal Federal, Questão de Ordem na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551*, Relator Celso de Mello, Tribunal Pleno, Data do julgamento: 02.04.2003. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?num_registro=200800029439&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 30 mar. 2016.

_____. *Supremo Tribunal Federal, Voto do Ministro Relator Ilmar Galvão no julgamento do Recurso Extraordinário nº 159.026*, 1ª Turma, julgado em 30.08.1994, p. 546 do Acórdão.

_____. *Supremo Tribunal Federal, Voto do Ministro Relator Ilmar Galvão no julgamento do Recurso Extraordinário nº 159.026*, 1ª Turma, julgado em 30.08.1994, p. 546 do Acórdão. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequeencial=31184212&num_registro=201201053588&data=20131104&tipo=64&formato=PDF>. Acesso em: 30 mar. 2016.

_____. *Supremo Tribunal Federal. ADI 4481/PR*, rel. Min. Roberto Barroso, 11.3.2015. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3977732>>
. Acesso em: 30 mar. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI n.º 1075-1/DF*. Informativo do STF n.º 515. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo515.htm>>. Acesso em: 25 mai. 2016.

_____. *Supremo Tribunal Federal. ADI n.º 2238. Brasília. 12.02.2003*. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1829732>>. Acesso em: 30 mar. 2016.

_____. *Supremo Tribunal Federal*. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1457915>>
. Acesso em: 15 jan. 2016.

_____. *Supremo Tribunal Federal. Emenda Regimental n. 46, de 8 de julho de 2011*. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 22 abr. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE 91.707-MG*, Rel. Min. Moreira Alves, Ac. Unânime da 2.^a Turma – RTJ 96/135). Disponível em:
<<http://www.jusbrasil.com.br/busca?q=MG%2C+Rel.+Min.+MOREIRA+ALVES&c=>
> Acesso em: 15 mai. 2016.

_____. *Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 572.762-9 SC*. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2580248>>
. Acesso em: 03 mar. 2016.

_____. *Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 572.762-9 de 16 de junho de 2.008. Dj 167, Ementário 2331-4. Publicação 05/09/2008*.

_____. *Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 197.917-8*, Tribunal Pleno, rel. Min. Mauricio Correa, Dj 07.05.2004; RE n. 266.994, Tribunal Pleno, rel. Min. Maurício Correa, Dj 21.05.2004; ADI n. 3615-7, Tribunal Pleno, rel. Min. Ellen Gracie, Dj: 09.03.2007.

_____. *Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 401.953-1*, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ: 21.09.2007.

_____. *Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 159.026*, Relator Ministro Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 30.08.1994. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1553262>>
. Acesso em: 20 mar. 2016.

_____. *TRF 3ª Região – AC 93.03.028941-2 – (103753) – 3ª Turma – Relator Juiz Fed. Conv. Sílvio Gemaque – DJU 11.1.2006*. Disponível em:
<<http://web.trf3.jus.br/consultas/Internet/ConsultaProcessual/Processo?NumeroProcesso=93030289412>>. Acesso em: 15 fev. 2016.

_____. *Tributação e Regulação Econômica*. Um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007.

_____. Tributos: Extrafiscalidade. In: *Estudos Tributários*. Organizado por Eduardo Sabbag São Paulo: Saraiva, 2014, p. 121-152.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. Atualização de Dejalma de Campos, 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm>.

Acesso em: 20 mar. 2016.

ADI n. 1.643/União Federal; Ministro Maurício Corrêa; Tribunal Pleno; DJ de 14 mar. 2003.

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

ARAUJO, Claudia de Rezende de. *Extrafiscalidade*. Brasília a. 33 n. 132 out/dez. 1996. p. 2. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/218/r133-29.PDF?sequence=4>>. Acesso em: 15 fev. 2016.

ARAUJO, Carlos Roberto Vieira. *História do Pensamento Econômico*. Uma abordagem Introdutória. São Paulo: Atlas, 1995.

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. *Introdução à ciência das finanças*. 14 ed., atual. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Econômico*. São Paulo: Celso Bastos, 2003.

BERT, Flávio de Azambuja. *Direito Tributário e Princípio Federativo*. Direito Tributário e Princípio Federativo. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

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

BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS: Estados-membros em “Guerra Fiscal”*. São Paulo: Quartier Latin. 2014.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 15 jan. 2016.

CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: Conceito e aplicação. *Interesse Público*. Ano 6, n. 29, janeiro/fevereiro de 2005. Porto Alegre – RS. P. 175- 176. Disponível em:

<<http://www.paulocaliando.com.br/Mostrar+arquivo/5-file1-art2>>. Acesso em: 22 jun. 2016.

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier. 2009, p. 331.

CALIENDO, Paulo. *Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-jun-12/contas-vista-stf-modular-efeitos-sumula-guerra-fiscal>>. Acesso em: 30 mar. 2016.

CANÁRIO, Pedro. Efeitos da Inconstitucionalidade Decisão do STF sobre guerra fiscal pode ser relativizada. In: *Revista Consultor Jurídico*, 12 de junho de 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-mai-18/supremo-decidir-efeitos-guerra-fiscal>>. Acesso em: 20 fev. 2016.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. Coimbra: Almedina, 1991.

CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed., ver. e ampl., até a EC 67/2011, de acordo com a Lei Complementar 87/1996 com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARRAZA, Antonio Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Ernani Rodrigues de. Em busca da judicialização da política no Brasil: apontamentos para uma nova abordagem. In: *Revista de Sociologia e Política* n° 23. Online version ISSN 1678-9873. Nov. 2004. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n23/24626.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*, 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CONSULTA n° 38/99, formulada pelo Pensamento Nacional das Bases Empresariais (PNBE) rel. Cons. Marcelo Calliari, 22.3.2000. DOU 1 de 28.4.200 e na RDDT 58:203.

CONTI, José Maurício. Federalismo Fiscal e Reforma Tributária: Utopia ou Realidade? In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Org.) *Direito Tributário*. Homenagem a Paulo de Barros de Carvalho. v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CONVÊNIO ICMS 38, de 22.05.13 dispõe sobre procedimentos a serem observados na aplicação da tributação pelo ICMS prevista na Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012, e autoriza a remissão de crédito tributário na hipótese em que especifica. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/convenio-icms-38-2013.htm>>. Acesso em: 12 mar. 2016.

DECISÃO CONTRA GUERRA FISCAL PODE PROVOCAR DEMISSÕES, DIZ ESPECIALISTA. Disponível em: <<http://g1.globo.com/parana/noticia/2012/04/decisao-contra-guerra-fiscal-pode-provocar-demissoes-diz-especialista.html> em 28.04.2012>. Acesso em: 30 mar. 2016.

DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler. A Harmonização dos IVAS do Brasil para o desenvolvimento produtivo In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Ponte; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). *IVA para o Brasil – Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

DULCE. Otávio Soares. Guerra Fiscal, Desenvolvimento desigual e as Relações Federativas no Brasil. In: *Revista de Sociologia e Política* n. 18:95-107. Jun. 2002.

ELALI. André. *Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais*. Disponível em: <<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2016.

FACHIN, Zulmar. *Curso de Direito Constitucional*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. *Direito constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

FERREIRA, Janice Helena. *A Federação*. Do livro por uma nova Federação. Coord. Celso Ribeiro Bastos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

FRANÇA, Phillip Gil. *Objetivos Fundamentais da República, escolhas públicas e políticas públicas: caminhos de concretização dos benefícios sociais constitucionais*. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=534488729ab74ff0>>. Acesso em: 20 fev. 2016.

FUDO, Patrícia; FIORIN, Rangel Perrucci. Benefícios unilaterais, Jurisprudência do STF e Convênio ICMS nº 70/2014. In: *Temas atuais do ICMS: teoria e prática*. Coord. Demes Brito, Betiina Treiger Grupenmacher, Fernanda Drummond Parisi – São Paulo: IOB SAGE, 2015.

GOMES, Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21672-21673-1-PB.pdf>>. Acesso em: 30 mai. 2016. Acesso em: 20 fev. 2016.

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

GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos Fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. *Economic Analysis os Law Review*. v. 4, n. 1, Jan-Jun 2013. p. 88.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

GREEN TAXES AND INCENTIVE POLICE DE GLENN P. JENKIS E RANJITLAMECH. *Green taxes and incentive policies: aninternational perspective*. San Francisco: International Center for EconomicGrowthandthe Harvard Institute for International Development, 1994.

HARADA, Kiyoshi. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

JUNIOR. Salvador Cândido Brandão. *Federalismo e ICMS: Estados-membros em “Guerra Fiscal”*. São Paulo: Quartier Latin. 2014. p. 188.

KARL-OTTO HENZE, *Verwaltungsrechtliche Probleme der staatlichen Finanzhilfезugunsten Privater*, Heidelberg, Winter, 1958.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 5. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1983.

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

LIMA, Sophia Nóbrega Câmara. *A extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro*. Disponível em: <boletimcientifico.escola.mpu.mp.br/boletins/boletim-n.../file>. Acesso em: 20 mar. 2016.

LUNARDELLI Pedro Guilherme Accorsi, citado por Pedro Canário, *Revista Consultor Jurídico*, 12 de junho de 2012 no artigo *Efeitos da Inconstitucionalidade. Decisão do STF sobre guerra fiscal pode ser relativizada*.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1997.

MELO, Fábio Soares de. Incentivos Fiscais e Segurança Jurídica. In: Martins, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

NETTO, Antonio Delfim. *Federalismo e reforma tributária*. Fonte: Valor Econômico. Disponível em: <http://www.sindifiscors.org.br/webforms/interna.aspx?secao_id=190&campo=523>. Acesso em: 20 fev. 2016.

NÓBREGA, Marcos; FIGUEIREDO, Carlos Mauricio. Renúncia de Receita, Guerra Fiscal e Tax Expenditure: Uma Abordagem do Art. 14 da LRF, In: *Revista Interesse Público*, Especial – Responsabilidade Fiscal, Porto alegre, 2002.

PASCOAL, Júlio. *Desigualdade social e regional no Brasil*. Disponível em: <<http://juliopaschoal.blogspot.com.br/2009/09/desigualdade-social-e-regional-no.html>>. Acesso em: 15 fev. 2016.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra Fiscal via ICMS: Controle dos Incentivos Fiscais e os Casos “Fundap” e “Comunicado Catnº 36/2004”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Incentivos Fiscais – Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP, 2007.

PETTER, Lafayete Josué. *Princípios Constitucionais da Ordem Econômica*. O significado e o alcance do art. 170 da Constituição Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

PIOVESAN, Flávia. VIEIRA, Renato Stanzola. Justiciabilidade dos direitos sociais e econômicos no Brasil: desafios e perspectivas. Araucaria: In: *Revista Iberoamericana de Filosofia, Política y Humanidades*. n. 15. Abril de 2006.

Procuradoria Geral da República. PGR se manifesta pela aprovação da Proposta de Súmula Vinculante 69. Disponível em: <http://noticias.pgr.mpf.mp.br/noticias/noticias-do-site/copy_of_geral/pgr-se-manifesta-pela-aprovacao-da-proposta-da-sumula-vinculante-69>. Acesso em 22 de maio de 2016.

PROMULGADA EC 87/2015 que divide entre Estados o ICMS do comércio eletrônico. Valor Tributário. Fonte Agência Senado. <<http://www.valortributario.com.br/arquivos/7532>>. Acesso em: 28 mar.2016.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do Contribuinte. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 145, pp. 99-115, out. de 2007.

RIBEIRO. Maria de Fátima. Guerra Fiscal do ICMS: questões pontuais. In: *Temas atuais do ICMS: teoria e prática*/coordenadores Demes Brito, Betiina Treiger Grupenmacher, Fernanda Drummond Parisi. São Paulo: IOB SAGE. 2015.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. São Paulo: Prima Cursos Preparatórios, 2004.

SCAFF, Fernando Facury. STF deve modular efeitos da súmula contra guerra fiscal in *Consultor Jurídico* em 12.06.2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012->

jun-12/contas-vista-stf-modular-efeitos-sumula-guerra-fiscal>. Acesso em: 20 fev. 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário e Ordem Econômica*. Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho/coordenador Heleno Taveira Torres. São Paulo: Saraiva, 2005.

SILVA, Daniel Cavalcante. *A Finalidade Extrafiscal do Tributo e as Políticas Públicas no Brasil*. Disponível em: <<http://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/index.php/prisma/article/view/218/219>>. Acesso em: 15 fev. 2016.

SILVA, Flávia Martins André da. *Direitos Fundamentais*. Disponível em: <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2627/Direitos-Fundamentais?src=busca_referer>. Acesso em: 30 mar. 2016.

SILVA, José Afonso da. *Direito Constitucional Positivo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

STIPP, Álvaro. *Garantismo*. Disponível em: <<http://www.esmpu.gov.br/dicionario/tiki-index.php?page=Garantismo>>. Acesso em: 30 mai. 2016.

TABOADA, Carlos Palao. El Principio de Capacidad Contributiva como critério de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho/coordenador Heleno Taveira Torres*. São Paulo: Saraiva, 2005.

TATE, C. Neal; VALLINDER, Torbjorn. *The Global Expansion of Judicial Power*. New York: University Press, 1995.

TELLES, Juliana Cotrim. O Convênio Confaz nº 70/2014 e a Guerra Fiscal. In: *Temas atuais do ICMS: teoria e prática*. Coord. Demes Brito, Betiina Treiger Grupenmacher, Fernanda Drummond Parisi – São Paulo: IOB SAGE, 2015.

TORRES, Heleno Taveira. *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho/coordenador Heleno Taveira Tôrres*, São Paulo: Saraiva, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. É possível a criação do IVA no Brasil? In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Ponte; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). *IVA para o Brasil – Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

Tributação, Finanças Públicas e Desigualdades Regionais no Brasil, proferida no XVIII Congresso Internacional de Direito Tributário realizado em Belo Horizonte em 2.014. Vídeo. Disponível em: <<http://abradt.org.br/xviii-congressoheleno-torres/>>. Acesso em: 20 fev. 2016.

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

VELOSO, Jacques. Guerra Fiscal – Por que não? In: *Revista Jurídica Consulex*, ano XVII, n. 395, de 1 julho 2013.

WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einemrational en Steuersystem*. Tübingen: MohrSiebeck, 2005.