

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Daniela Moreira Campanelli

**Incentivos Tributários Estaduais Concedidos Unilateralmente
e Segurança Jurídica**

MESTRADO EM DIREITO DO ESTADO

**São Paulo
2010**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Daniela Moreira Campanelli

**Incentivos Tributários Estaduais Concedidos Unilateralmente
e Segurança Jurídica**

MESTRADO EM DIREITO DO ESTADO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, Área de Direito do Estado, Subárea Direito Tributário, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, sob orientação do Professor Doutor Roque Antonio Carrazza.

São Paulo

2010

Banca Examinadora

Dedico aos meus amados pais, JOSÉ e EDITE, que me legaram as maiores fortunas de um ser humano: o caráter, a honra e a dignidade.

Aos meus queridos irmãos, NETO (in memoriam), PAULO EDUARDO, ALESSANDRA, JÚNIOR e ANDRÉ, sempre presentes nas minhas mais doces lembranças.

Com sustentação moral e afetiva de uma família única, encontrei forças para chegar até aqui e seguir adiante.

Um sonho só se torna realidade com a ajuda de muitos. Por isso, não poderia deixar de agradecer a todos que, de uma forma ou de outra, contribuíram para a concretização deste sonho.

Agradeço a **DEUS**, por guiar meu caminho e possibilitar a realização dos meus sonhos;

Aos Dr. **AIRES F. BARRETO** e Dr. **PAULO AYRES BARRETO**, mestres e amigos, modelos de retidão e brilhantismo, que despertaram meu profundo interesse para com o Direito Tributário;

Aos amigos **ANA CAROLINA KATAYAMA**, **DIEGO DINIZ RIBEIRO** e **CESAR NEVES**, pela paciente leitura e colaborações para a conclusão deste estudo;

Ao Professor **ROQUE ANTONIO CARRAZZA**, pela atenção e cordialidade na orientação deste trabalho.

“A felicidade só existe quando compartilhada.”

CHRISTOPHER McCANDLESS

RESUMO

O tema escolhido para a presente pesquisa científica foi *Incentivos tributários estaduais concedidos unilateralmente e segurança jurídica*, que nos chamou a atenção dada a quantidade de incentivos fiscais concedidos e revogados, sem qualquer critério, pelo Poder Público, gerando instabilidade e insegurança jurídicas. Como o tema “incentivos fiscais” é muito amplo, optamos por abordar os incentivos fiscais estaduais concedidos unilateralmente, notadamente os de ICMS, que desencadearam a chamada “guerra fiscal” entre os Estados.

Assim, tratamos no capítulo primeiro das noções introdutórias e necessárias ao estudo do tema proposto, como sistema jurídico, constitucional e tributário, princípios, “funções do direito” e competência tributária. No capítulo segundo, analisamos o princípio da segurança jurídica, desde sua construção até a sua identificação nas dimensões jurídicas. No terceiro capítulo, introduzimos o tema dos incentivos fiscais, pinçando os pontos que julgamos necessários ao deslinde do trabalho, sem a qualquer pretensão de esgotá-lo, até porque um trabalho apenas sobre incentivos fiscais implicaria volumes e volumes de estudos, o que não é, por certo, nosso objetivo. Assim, examinamos a finalidade extrafiscal do tributo, enquanto instrumento de intervenção do Estado na economia, passando à verificação do que se pode entender como “incentivos fiscais”, à luz do disposto na Lei Complementar n.º 101, de 2000. Ato contínuo, distinguimos os incentivos tributários dos financeiros, analisamos os limites constitucionais à concessão dos incentivos, para que não sejam encarados como privilégio ou favor, discorrendo, ao final, sobre os incentivos fiscais tributários, a que a referida lei complementar designa como “renúncia de receita”. No quarto capítulo, voltamos a atenção para o objeto deste trabalho, consistente na análise da insegurança e incerteza geradas pelo cenário legal atual para concessão e fixação dos incentivos fiscais pelos Estados. No quinto capítulo tecemos algumas reflexões sobre uma nova sistemática de concessão de incentivos fiscais estaduais e finalizamos o presente estudo com um capítulo independente, reunindo as conclusões alcançadas ao longo das páginas do trabalho.

Palavras-chave: incentivos fiscais – segurança jurídica – Confaz – “guerra fiscal” – ICMS

ABSTRACT

The topic chosen for this scientific research is *Unilaterally Granted State Tax Incentives and Legal Security*, a topic that came to our attention due to the number of tax incentives granted and revoked by the government, without any criterion, thereby generating legal instability and a lack of legal security. Because the topic “tax incentives” is very broad, we have chosen to broach the unilateral state tax incentives that unleashed the so-called “tax war” among States, especially those related to VAT value-added tax.

Thus, in the first chapter, we present the introductory concepts needed to study the proposed topic, such as the legal, constitutional and tax systems, principles, “the function of rights” and tax competence. In the second chapter, we analyze the principle of legal security, from its inception through to its identification in legal dimensions. In the third chapter, we introduce the topic of tax incentives, picking the points we judge are necessary for advancing our thesis, making no claim of its being an exhaustive study as such an undertaking on tax incentives would imply a voluminous study, which is certainly not our objective. We therefore analyze the non-taxation purpose of this tax, as a tool of state intervention in the economy, continuing with an analysis of what can be understood to be “tax incentives” in the light of Complementary Law No. 101, dated 2000. Immediately following this, we differentiate between tax incentives and financial incentives, and we analyze the constitutional limits for granting incentives so that they are not considered privilege or favor, ending with a discussion on tax incentives, described by the Complementary Law as “renunciation of income”. In the fourth chapter, we turn our attention to the object of this work, consistent with an analysis of the lack of security and the uncertainty generated under the local legal scenario when States grant and establish their tax incentives. In the fifth chapter, we make some reflections on a new method for granting state tax incentives, finalizing this study with an independent chapter bringing together all the conclusions reached throughout the thesis.

Keywords: tax benefits – legal security – Confaz – “tax-war” – VAT

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS.....	14
1.1. Noção de sistema jurídico	14
1.1.1. O sistema constitucional brasileiro	16
1.1.2. O subsistema constitucional tributário	18
1.2. Princípios.....	20
1.3. Funções do direito	23
1.3.1. Função promocional.....	24
1.3.2. Garantidora da ordem social – a segurança e certeza jurídicas....	26
1.4. Competência tributária	27
2. O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA.....	33
2.1. A segurança como traço intrínseco do Direito	33
2.1.1. Segurança e justiça: valores indissociáveis	35
2.2. A segurança em face da mutabilidade do Direito.....	37
2.3. Princípio constitucional implícito	39
2.3.1. O Estado Democrático de Direito	40
2.3.2. A segurança jurídica e sua concretização nos direitos e garantias individuais	44
2.4. Conteúdo da segurança jurídica: certeza do direito, estabilidade das relações jurídicas e confiança legítima.....	47
2.4.1. Certeza do direito: legalidade, irretroatividade e anterioridade ...	51
2.4.2. Estabilidade das relações jurídicas: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada.....	56
2.4.3. Da confiança legítima.....	62
3. OS INCENTIVOS FISCAIS	68
3.1. Noções preliminares.....	68

3.1.1.	Fiscalidade e extrafiscalidade.....	70
3.1.2.	Incentivos tributários e financeiros	72
3.1.3.	Limites constitucionais – incentivos x privilégios	77
3.2.	Conceito	83
3.3.	Espécies de incentivos fiscais tributários	87
3.3.1.	Anistia	88
3.3.2.	Remissão	92
3.3.3.	Subsídio.....	95
3.3.4.	Crédito presumido.....	97
3.3.4.1.	Não cumulatividade.....	101
3.3.5.	Isenções	106
3.3.6.	Reduções de alíquota	112
3.3.7.	Reduções de base de cálculo	113
4.	“GUERRA FISCAL” DO ICMS.....	117
4.1.	Contextualização	117
4.2.	Do pacto federativo	120
4.3.	Estrutura constitucional do ICMS.....	122
4.3.1.	Leis gerais e convênios	124
4.4.	Da concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais relacionados ao ICMS, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos da Lei Complementar n.º 24/1975	133
4.4.1.	Incentivos fiscais tributários concedidos à margem de convênio	135
4.4.2.	Reação dos Estados quanto aos créditos de ICMS correspondentes	143
4.5.	Conclusões sobre a atual sistemática de desoneração do ICMS – incerteza e insegurança jurídicas	154
5.	REFLEXÕES SOBRE UMA NOVA SISTEMÁTICA DE CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS ESTADUAIS	161
	CONCLUSÕES	168
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	183

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por escopo a análise da insegurança e incerteza geradas pelo cenário legal atual para concessão e fixação dos incentivos fiscais tributários pelos Estados e algumas reflexões sobre uma nova sistemática de concessão de tais incentivos.

Em meio a notícias de um momento econômico virtuoso, o País se lança à procura de desenvolvimento sustentável. A profusão de investimentos parece resolver anseios antigos, inspirando os entes federados a reclamar o direito de se aproveitar dessa onda favorável ante a necessidade pela busca do crescimento econômico, eliminação das desigualdades regionais, erradicação da miséria, elevação dos índices de desenvolvimento humano, objetivos precípuos da República, segundo o artigo 3.º, inciso III, da Constituição Federal.

Neste cenário, autoridades estaduais concedem, em caráter excepcional, incentivos fiscais consubstanciados na redução ou desoneração do ICMS, visando à expansão do sistema produtivo regional e à exportação.

Entretanto, as disputas políticas e o receio de que as questões envolvendo as concessões unilaterais de incentivos não sejam resolvidas rapidamente causam incerteza e insegurança jurídica aos Estados, levando-os a aterrorizar contribuintes e a negar-lhes o direito ao crédito de ICMS supostamente incentivado pelo Estado de origem, aumentando, de forma reflexa, a insegurança e a incerteza destes últimos.

A redução ou desoneração do ICMS é delimitada pela Lei Complementar n.º 24, de 1975 que, reproduzindo os ditames constitucionais do artigo 155, § 2.º, XII, g, da Constituição Federal, prevê que a validade de incentivos fiscais ligados ao ICMS depende da anuência de todos os Estados, por meio de convênio firmado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

Ou seja, sempre que se pretender criar, revogar ou alterar incentivo será preciso discutir, negociar e barganhar no Confaz. Contudo, embora a concessão unilateral dos incentivos contrarie a Constituição Federal e a Lei Complementar n.º 24/1975, os Estados criam e concedem incentivos variados e uma gama de subterfúgios é criada para contornar as restrições da lei. Essa situação não nos parece razoável.

Por certo, o direito não é imutável, de sorte que os incentivos fiscais concedidos podem ser revogados de acordo com o interesse e conveniência da administração pública. No entanto, poderiam os contribuintes ser injustamente penalizados como reféns nessa guerra travada entre Estados, ou os Estados verem seu direito ao uso de medida de fomento negado por apenas um voto do Confaz? Seria moralmente admissível um Estado conceder incentivos sem autorização em convênio e contestar a validade de incentivo de outros sob o argumento da falta de convênio?

Com efeito, os incentivos fiscais, por integrarem o ordenamento positivo, acabam por delimitar o campo de atuação do contribuinte, fazendo surgir a expectativa de que, atendendo à legislação, nenhuma repreensão estatal lhe será imposta. Para que haja paz social, estabilidade das relações jurídicas e progresso econômico, é essencial que as expectativas jurídicas não sejam frustradas, seja pelo Poder Legislativo, seja pelo Poder Executivo, seja pelo Poder Judiciário.

A resposta aos questionamentos colocados e, ainda, aspectos como a função premial do direito, o surgimento das normas de incentivo em virtude da modernização da economia, a competência para instituição de tributos, o princípio da segurança jurídica e a estabilidade, a confiabilidade, a previsibilidade e a mensurabilidade como pontos que tal princípio está a resguardar, a extrafiscalidade como característica das normas de incentivo, entre outros, serão abordados ao longo deste trabalho.

No Capítulo 1 tecemos apontamentos introdutórios, indispensáveis ao estudo do tema, como a noção de sistema jurídico, o sistema constitucional e o subsistema constitucional tributário. Atrelado à noção de sistema, adentramos na seara dos princípios, verdadeiros

alicerces do ordenamento jurídico, para então abordarmos o tema “funções do direito”, com o que nos propomos a estudar não só a função garantidora da ordem social, mas também a promocional, donde procuramos demonstrar a origem das normas de incentivo e a razão de seu surgimento. Por fim, elaboramos breves considerações acerca da “competência tributária”, notadamente no que tange ao poder outorgado aos entes políticos de legislar acerca do perfil jurídico de um gravame ou regular os expedientes necessários à sua funcionalidade.

Em seguida, no Capítulo 2, analisamos a construção do princípio da segurança jurídica, identificando, inicialmente, a segurança como traço imanente e valor essencial do direito. Posteriormente, afirmada a segurança, ao lado da justiça, como valor intrínseco do direito e sob a perspectiva dinâmica, resultado da relação entre mutabilidade e estabilidade na vida e no direito, examinamos como a segurança se concretiza no princípio da segurança jurídica e qual o seu conteúdo normativo em nosso ordenamento jurídico. Após, tratamos de identificar o conteúdo normativo da segurança jurídica nas seguintes dimensões jurídicas: (i) legalidade, irretroatividade e anterioridade, que garantem a certeza, previsibilidade e confiabilidade do direito, (ii) direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada, enquanto garantias da estabilidade das relações jurídicas (ou, ainda, da inalterabilidade de posições jurídicas consolidadas), e (iii) confiança legítima dos atos do Poder Público, que deverão reger-se pela boa-fé, moralidade e razoabilidade.

No Capítulo 3 introduzimos o tema dos incentivos fiscais, pinçando os pontos que julgamos necessários ao deslinde do trabalho, sem nenhuma pretensão de esgotá-lo, até porque um trabalho apenas sobre incentivos fiscais implicaria volumes e volumes de estudos, o que não é, por certo, nosso objetivo. Assim, examinamos a finalidade extrafiscal do tributo, enquanto instrumento de intervenção do Estado na economia, passando à análise do que se pode entender como “incentivos fiscais”, à luz do disposto na Lei Complementar n.º 101, de 2000. Ato contínuo, distinguimos os incentivos tributários dos financeiros, verificamos os limites constitucionais à concessão dos incentivos, para que não sejam encarados como privilégio ou favor, discorrendo, ao final, sobre os incentivos fiscais tributários, a que a referida lei complementar designa como “renúncia de receita”.

Considerando as premissas traçadas, no Capítulo 4 voltamos a atenção para o objeto deste trabalho, consistente na análise da insegurança e incerteza geradas pelo cenário legal atual para concessão e fixação dos incentivos fiscais pelos Estados. Para tratar da chamada “guerra fiscal” do ICMS, contextualizamos o leitor no cenário atual dessa disputa entre os Estados, para então identificar a estrutura constitucional do ICMS, inclusive a outorga, à lei complementar, da regulamentação da concessão de incentivos, donde adentraremos na questão dos Convênios. Em seguida, à luz da Constituição Federal e da Lei Complementar n.º 24, de 1975, abordamos a aprovação pelo Confaz como requisito hoje estatuído para concessão de incentivo. Entretanto, em que pese a existência de tal condição, demonstramos que os incentivos são concedidos à margem de convênio, causando a reação dos Estados quanto ao crédito de ICMS correspondente, donde concluímos pela inadequação da sistemática atual, mediante convênio entre os Estados, para a concessão de isenções, incentivos e benefícios.

No Capítulo 5, tecemos algumas reflexões sobre uma nova sistemática de concessão de incentivos fiscais estaduais.

O estudo é finalizado em capítulo independente, em que se reúnem as conclusões alcançadas ao longo das páginas do presente trabalho.

Capítulo 1

NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

1.1. Noção de sistema jurídico

A forma de sistema surge quando os elementos que o integram se aglutinam em torno de um critério que lhe garanta unidade. Vale dizer, onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e vinculados sob uma determinada referência ter-se-á a noção de “sistema”.

O vocábulo “sistema”, pois, pode ser utilizado para se fazer menção à Ciência do Direito quanto ao direito positivo. Será um sistema de enunciados científicos quando constituído de proposições descritivas; será um sistema que se dirige à conduta social quando formado por proposições prescritivas.

Assim, o direito positivo é um sistema prescritivo, em que a racionalidade do homem é empregada com o objetivo de disciplinar a convivência social, consubstanciado em uma linguagem técnica. Já a ciência que o descreve se mostra como um sistema declarativo, vertido em linguagem eminentemente científica, descritiva.

As normas do direito positivo estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou pela derivação, que se opera tanto no aspecto formal quanto no aspecto material, o que lhe imprime dinamismo, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações.

Ao analisar o sistema “de baixo para cima”, cada unidade normativa deve estar fundada *material e formalmente* em normas superiores. Se examinado de “cima para baixo”, o sistema deve estar fundado em normas superiores, das quais derivam, *material e formalmente*, as regras de menor hierarquia.

Com efeito, todas as normas do sistema convergem para um único ponto, a que Hans Kelsen denominou de *norma hipotética fundamental*. Tal norma confere unidade ao sistema do direito positivo, uma vez que, sendo “o ponto de partida de um processo criador de normas, constitui o vínculo entre todas as diferentes normas em que consiste uma ordem”.¹

Cumprе observar que a *norma hipotética fundamental* não se prova nem se explica. É uma proposição incontestável, axiomática, que se toma sem questionar sua origem. Ela dá legitimidade à Constituição, não cabendo discussões de fatos que a antecederam. Com ela se inicia o processo derivativo e nela se esgota o procedimento de fundamentação. “É fruto de um artifício do pensamento humano, e a Filosofia do Direito a tem como *pressuposto gnosiológico do conhecimento jurídico*.”²

Assim, pode-se testar se uma norma pertence a certo sistema de normas verificando-se se ela busca sua validade na norma fundamental que constitui a ordem jurídica.

De fato, é a partir da ideia de ordenamento jurídico que se vislumbrará a hierarquia que domina as relações das normas jurídicas entre si.

Em outras palavras, uma norma jurídica é hierarquicamente superior à outra quando lhe prescrever o modo de criação: seja o órgão que está autorizado a editá-la, sejam os limites formais ou materiais a delimitar-lhe o ato de enunciação. Assim, a norma determinante da criação de outra lhe é superior, bem como seu fundamento de validade, ao passo que a criada de acordo com a primeira lhe é, ao contrário, inferior.

Preleciona Hans Kelsen³ que

[...] a relação entre a norma que regula a criação de outra norma e essa outra norma pode ser apresentada como uma relação de supra e infraordenação,

¹ KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 163.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 144.

³ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 181.

que é uma figura espacial de linguagem. A norma que determina a criação de outra norma é a norma superior, e a norma criada segundo essa regulamentação é a inferior.

Da superioridade hierárquica, por seu turno, resulta a obrigatoriedade de sua observância no ato de produção normativa, haja vista as prescrições contidas nas normas de competência, que vinculam juridicamente as autoridades produtoras de normas.

Em suma, a unidade do sistema do direito positivo é de vital importância, pois é a fonte de validade comum para todas as normas jurídicas. Nas palavras do mestre de Viena:⁴

A sua unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra; e assim por diante, até imbricar finalmente na norma fundamental – pressuposta.

Nessa esteira de raciocínio, o critério que garante unidade ao sistema do direito positivo é a norma fundamental que, conforme pondera Norberto Bobbio,⁵ fecha o sistema jurídico.

1.1.1. O sistema constitucional brasileiro

A Constituição é a institucionalização do poder público, tomada a expressão *poder* na sua mais ampla acepção.

Segundo as lições de Geraldo Ataliba,⁶

Ao conjunto de normas constitucionais de cada país se designa Constituição. Ensina a ciência do direito que as constituições nacionais formam sistemas, ou seja, *conjunto ordenado e sistemático de normas, construído em tórno*

⁴ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 247.

⁵ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília Ed. UnB, 1999. p. 58-65.

⁶ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968. p. 3.

de princípios coerentes e harmônicos, em função de objetivos socialmente consagrados (grifos do autor).

Conforme exposto no item anterior, o sistema do direito positivo é formado por um feixe de normas, que derivam umas das outras, tendo sempre como fundamento de validade a norma hierarquicamente superior.

Seguindo, pois, o modelo kelseniano, tem-se a Constituição como norma suprema, que possui como fundamento de validade a *norma hipotética fundamental*. Abaixo da Constituição encontram-se normas subordinadas, que devem se harmonizar com as superiores, sob pena de deixarem de ter validade no ordenamento jurídico.

A Constituição submete não só os cidadãos, como também os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. No Brasil, a Constituição tem por característica a rigidez, de forma que não apenas subordina o próprio Estado e os cidadãos, mas também legitima o ordenamento jurídico. O que significa dizer que a lei só terá validade se estiver de acordo com os princípios e as regras constitucionais. Se não desdobrarem mandamentos constitucionais, padecerão os ditos veículos normativos do vício da inconstitucionalidade.

A inconstitucionalidade

[...] corresponde a essa desconformidade estática (relativa ao conteúdo) ou dinâmica (relativa ao processo de formação), de caráter vertical (hierárquico), entre a lei e a Constituição, resolvida, sempre, “em favor das normas de grau superior que funcionam como fundamento de validade das inferiores”.⁷

Dessa forma, a inconstitucionalidade pode ser formal (extrínseca) ou material (intrínseca). Padecerá de inconstitucionalidade formal a norma inferior que for editada por autoridade ou órgão incompetentes, ou sem a observância do procedimento determinado

⁷ RAMOS, Elival da Silva. In: TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 186.

pela Constituição. Por outro lado, apresentará inconstitucionalidade material a norma inferior cujo conteúdo for incompatível com o regramento constitucional.

Note-se que a inconstitucionalidade pode ocorrer de forma direta, entre a lei e a Constituição, ou indireta, quando houver a interposição de outro ato normativo entre a lei e a Constituição. Isso porque, neste caso, a desconformidade existirá diretamente entre a lei e o ato normativo, e indiretamente com as normas constitucionais que lhe dão suporte (inconstitucionalidade indireta).⁸

Em suma, a Constituição reúne as normas jurídicas supremas, indicando os poderes estatais, quem os detêm, como devem ser exercidos, e os direitos e garantias fundamentais do cidadão.

Além disso, contempla a Constituição regras especiais, de grande importância, fundamentais no ordenamento jurídico, denominadas princípios. Sobre eles falaremos mais adiante. Cumpre-nos, no momento, discorrer acerca das regras tributárias dispostas na Constituição.

1.1.2. O subsistema constitucional tributário

No sistema de direito positivo, que rege a ordem jurídica brasileira, podemos identificar subsistemas, entre os quais o subsistema constitucional tributário. Conquanto o direito positivo caracteriza-se pela unidade – sendo possível dividi-lo em partes distintas apenas para fins didáticos –, podemos separar as normas jurídicas tributárias das demais.

⁸ Parte da doutrina considera como inconstitucional apenas aquela que ocorre diretamente entre a lei e a Constituição, consignando que a inconstitucionalidade indireta é antes uma questão de ilegalidade, ou mesmo de invalidade por infração de dispositivo infralegal. Nesse sentido é o entendimento de Marcelo Neves, que se justifica afirmando que, “[...] admitindo-se o contrário, todas as questões de invalidade normativa seriam questões constitucionais” (NEVES, Marcelo. In: TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 191).

O subsistema constitucional tributário é o conjunto formado pelas normas jurídicas que disciplinam a produção normativa tributária, atributivas ora da autorização para o exercício do poder de tributar, ora do dever de obediência aos limites a ele impostos.

Conforme ensina Paulo de Barros Carvalho,⁹

[...] o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes.

O subsistema constitucional tributário configura particularidade do sistema constitucional brasileiro. Geraldo Ataliba,¹⁰ ao confrontar as Constituições dos Estados Unidos da América, da Itália, da Espanha, com a Constituição pretérita, concluiu já em 1968 que, além de rígido, o sistema constitucional tributário brasileiro é o mais complexo e extenso.

Sustentou o mestre que a rigidez do sistema tributário consistiria em um princípio:

37 – Dentre os princípios constitucionais tributários brasileiros dos mais importantes, e mais característico e o mais particular ao Brasil é o da “rigidez do sistema tributário”. É certamente aquele de mais larga aplicação. Tal como configurado no constitucional brasileiro. Com efeito, nenhum outro sistema constitucional tributário do mundo reveste tal característica. Só o sistema brasileiro oferece um quadro sistemático de disciplina da matéria tributária, dotado de rigidez em tão alto grau.

Diferentemente do que se dá nos sistemas alienígenas, que conferem ao próprio legislador infraconstitucional a missão de delinear sua atividade tributária, o legislador constituinte brasileiro foi bastante minucioso, vinculando o legislador infraconstitucional a inúmeros preceitos jurídicos delimitadores de sua competência.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 149.

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968. p. 22-39.

Com efeito, essa singularidade do sistema constitucional pátrio é perceptível na medida em que: (i) atribui e reparte entre os entes políticos, isto é, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a competência para instituir tributos, ditando as materialidades passíveis de tributação por cada um deles; (ii) classifica os tributos em espécies e a elas atribui regimes jurídicos distintos a serem observados na sua criação; (iii) estatui limites, tanto formais como materiais, ao exercício da competência tributária; (iv) atribui ao legislador complementar da União a tarefa de edição de normas gerais em matéria tributária, a serem obedecidas no momento da instituição de tributos por todas as pessoas políticas; bem como (v) estabelece a partilha do produto da arrecadação dos tributos entre as pessoas políticas de forma que participem da receita uns dos outros, a fim de minimizar as desigualdades econômicas entre elas, como bem observado por Fernanda Maia Salomão Alves.¹¹

É de hialina clareza, portanto, a inexorável dependência do legislador infraconstitucional a esses comandos jurídicos no momento em que forem tratar de matéria tributária. Deveras, seus atos normativos, notadamente os relacionados à instituição de tributos, serão passíveis de controle de constitucionalidade, em face dos inúmeros preceitos a que está jungido.

A nossa Suprema Corte tem consagrado, decididamente, a firme postura de defesa da prevalência da Constituição sobre toda e qualquer norma infraconstitucional, que nela deve encontrar – sob pena de expulsão do sistema normativo – seu fundamento de validade.

1.2. Princípios

O ordenamento jurídico, por manifestar-se como conjunto de preceitos, constitui um sistema, ou seja, um conjunto ordenado e integrado de normas, construído em torno de princípios coerentes e harmônicos, tendo em vista os objetivos institucionalmente consa-

¹¹ ALVES, Fernanda Maia Salomão. Competência tributária residual: limites constitucionais à instituição de novos tributos. *Revista Dialética de Direito Tributário* 83, p. 192-193.

grados. Estes devem, assim, ser estritamente obedecidos, sob pena de todo o ordenamento jurídico se corromper.

Bem por isso, Celso Antônio Bandeira de Mello¹² adverte que

[...] violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, pode representar insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustêm e alui-se toda a estrutura nelas esforçada.

Acerca dos princípios, utilizando de uma analogia feita por Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Mello, Roque Antonio Carrazza¹³ ressalta que,

[...] contemplando-o, o jurista não só encontra a ordem, na aparente complicação, como identifica, imediatamente, alicerces e vigas mestras. Ora, num edifício tudo tem importância: as portas, as janelas, as luminárias, as paredes, os alicerces etc. No entanto, não é preciso termos conhecimentos aprofundados de Engenharia para sabermos que muito mais importantes que as portas e janelas (facilmente substituíveis) são os alicerces e as vigas mestras. Tanto que, se de um edifício retirarmos ou destrirmos uma porta, uma janela ou até mesmo uma parede, ele não sofrerá nenhum abalo mais sério em sua estrutura, podendo ser reparado (ou até embelezado). Já, se dele subtrairmos os alicerces, fatalmente cairá por terra. De nada valerá que portas, janelas, luminárias, paredes etc. estejam intactas e em seus devidos lugares. Com o inevitável desabamento, não ficará pedra sobre pedra. Pois bem, tomadas as cautelas que as comparações impõem, estes “alicerces” e estas “vigas mestras” são os princípios jurídicos, ora objeto de nossa atenção.

Mais adiante, prossegue o mestre:

“Segundo pensamos, *princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula,*

¹² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 409.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 44.

de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam (grifos do autor).

Os princípios são vetores para soluções interpretativas. O intérprete do direito deve, preliminarmente, alçar-se ao nível dos grandes princípios, a fim de verificar em que direção eles apontam. Nenhuma interpretação será havida por jurídica se confrontar com um princípio constitucional.

A doutrina correta, perante as disposições jurídicas ora expostas, é a colhida da obra memorável de Geraldo Ataliba:¹⁴

Os princípios são linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas consequências.

Sendo assim, já se pode concluir que os princípios exercem uma função de suma importância dentro do ordenamento jurídico-positivo, porquanto orientam, condicionam e iluminam a interpretação não apenas das normas jurídicas em geral, mas dos próprios mandamentos constitucionais. A aplicação destes deve se dar de modo consentâneo com as diretrizes fixadas nos princípios.

Em suma, os princípios dão coesão e estrutura ao sistema jurídico, exibindo valor aglutinante. Indicam como devem ser aplicadas as normas jurídicas em geral, ou seja, que alcance lhes dar, como combiná-las e quando outorgar precedência a algumas delas. Ocupam, pois, posição de destaque no mundo jurídico, orientando e condicionando a aplicação de todas as outras normas. Nenhuma norma infraconstitucional pode estar em desconformidade com os princípios constitucionais, sob pena de inexistência, nulidade, anulabilidade ou ineficácia.

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 34.

Tecidas essas considerações preliminares acerca dos princípios, passemos à análise das funções do direito, com o que abordaremos não só a função garantidora da ordem social, mas também a promocional, donde procuraremos demonstrar a origem das normas de incentivo e a razão de seu surgimento.

1.3. Funções do direito

Desde o século XIX até meados do século XX, prevalecia a ideia de que a função do Direito era, basicamente, disciplinar condutas, sob a forma repressiva, punitiva. Essa ideia, na verdade, reproduz a concepção hegeliana da sociedade típica do século XIX, na qual Estado e sociedade civil eram absolutamente distintos, e o direito era a expressão do proibido e do obrigatório.

Predominava, pois, a concepção liberal do Estado, no qual a distinção entre sociedade civil e Estado refletia a cisão entre os interesses econômicos e os interesses políticos, entre o homem na condição de burguês e o homem na condição de cidadão, conforme a sociedade industrial que ali havia. O Estado, então, tinha como função garantir a ordem pública, sem interferir nos interesses econômicos, e o direito, estabelecido ou reconhecido pelo Estado, aparecia com nítido aspecto repressivo, consubstanciado num conjunto de normas proibitivas e obrigatórias.

Com as transformações e o aumento da complexidade e do dinamismo da sociedade industrial do século XIX, o Estado, antes assentado na “separação” entre Estado e sociedade, transforma-se, no século XX, em Estado que interfere nos domínios da sociedade e se expõe às pressões advindas dessa intervenção, inter-relacionando-se à sociedade.

Assim, em meados do século XX, o Estado, além de sua função garantidora e repressiva, passou a figurar, como bem assevera Tercio Sampaio Ferraz Júnior,¹⁵

¹⁵ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 2008. p. 59.

[...] muito mais como produtor de serviços de consumo social, regulamentador da economia e produtor de mercadorias. [...] Ou seja, o Estado, hoje, se substitui, ainda que parcialmente, ao mercado na coordenação da economia, tornando-se o centro de distribuição da renda, ao determinar preços, ao taxar, ao criar impostos, ao fixar índices salariais etc.

Nesse contexto, diante do Estado social, o direito surge, na visão de Norberto Bobbio,¹⁶ como “técnica de encorajamento em acréscimo, ou em substituição, às técnicas tradicionais de desencorajamento”, ou ainda, nas palavras de Tercio Sampaio Ferraz Júnior:¹⁷

[...] o direito, como fenômeno marcadamente repressivo, modifica-se, tornando-se também e sobretudo um mecanismo de controle premunitivo: em vez de disciplinar e determinar sanções em caso de indisciplina, dá maior ênfase a normas de organização, de condicionamentos que antecipam os comportamentos desejados, sem atribuir o caráter de punição às consequências estabelecidas ao descumprimento. Nessa circunstância, o jurista, além de sistematizador e intérprete, passa a ser também um teórico do aconselhamento, das opções e das oportunidades, conforme um cálculo de custo-benefício, quando examina, por exemplo, incentivos fiscais, redução de impostos, vantagens contratuais, avalia a necessidade e a demora nos processos judiciais etc.

Dessa forma, com o Estado intervencionista, o direito, além de reprimir os atos ilícitos e garantir a ordem social, passou a exercer uma função promocional.

Dada a importância das funções promocional e garantidora da ordem social ao desenvolvimento do tema proposto, passemos à análise isolada de cada uma delas.

1.3.1. Função promocional

A função promocional do direito é assim definida por Norberto Bobbio:¹⁸

¹⁶ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*. Barueri: Manole, 2007. p. 2.

¹⁷ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 2008. p. 59.

¹⁸ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*. Barueri: Manole, 2007. p. XII.

Entendo por “função promocional” a ação que o direito desenvolve pelo instrumento das “sanções positivas”, isto é, por mecanismos genericamente compreendidos pelo nome de “incentivos”, os quais visam não a impedir atos socialmente indesejáveis, fim precípua das penas, multas, indenizações, reparações, restituições, ressarcimentos, etc., mas, sim, a “promover” a realização de atos socialmente desejáveis.

Para atingir seu próprio fim, o ordenamento promocional se vale de medidas *indiretas* de “encorajamento”. São indiretas porque visam atingir o objetivo sem, contudo, agir sobre o comportamento desejado, mas buscando influenciar, por meios psíquicos, o agente do qual se deseja um determinado comportamento. São medidas de encorajamento porque se busca influenciar o comportamento desejado, facilitando-lhe ou atribuindo-lhe consequências agradáveis.

Note-se que as chamadas normas de incentivo – e aqui se insere a importância das noções ora abordadas à análise do tema proposto – são típicas medidas indiretas de encorajamento, conforme observado por Norberto Bobbio:¹⁹

O elemento novo das leis de incentivo, aquele que permite o agrupamento dessas leis em uma única categoria, é exatamente o fato de que elas, diferentemente da maioria das normas de um ordenamento jurídico, denominadas sancionatórias (com referência ao fato de que preveem ou cominam uma sanção negativa), empregam a técnica do encorajamento, a qual consiste em promover os comportamentos desejados, em vez da técnica do desencorajamento, que consiste em reprimir os comportamentos não desejados.

O autor ainda diferencia a “facilitação” da “sanção positiva” como espécies de medida de encorajamento:²⁰

Com particular atenção às técnicas de encorajamento, note-se a diferença entre duas operações: a sanção propriamente dita, sob a forma de recompensa, vem depois, com o comportamento já realizado; a facilitação precede ou acompanha o comportamento que se pretende encorajar. Em outras palavras, pode-se encorajar intervindo sobre as consequências do comportamento ou sobre as modalidades, as formas, sobre as condições do próprio comportamento.

¹⁹ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*. Barueri: Manole, 2007. p. 17-18.

²⁰ Idem, *ibidem*, p. 17-18.

Da perspectiva estrutural, a sanção negativa e a sanção positiva dão origem a relações jurídicas completamente diferentes, uma vez que as figuras do sujeito ativo (titular do direito) e do sujeito passivo (titular da obrigação) são invertidas: no primeiro caso, o titular do direito é o sujeito ativo, enquanto o titular da obrigação é o sujeito passivo; no segundo caso, o titular do direito passa a ser o sujeito passivo, e a obrigação passa a ser do sujeito ativo.

Isso porque, enquanto a prática de um comportamento desencorajado por uma ameaça faz surgir para aquele que ameaça o direito de executá-la, a realização de um comportamento encorajado faz surgir, para aquele que o realiza, o direito de que a promessa seja mantida.

A referida inversão de posições entre os sujeitos ativo e passivo, na relação jurídica que se instaura na norma de incentivo fiscal, é nítida. Nesse sentido, as palavras de José Eduardo Soares de Melo²¹ são oportunas:

[...] na referida relação o contribuinte é o credor (sujeito ativo), enquanto o Poder Público qualifica-se como devedor (sujeito passivo). A relação eminentemente tributária consubstancia situação nitidamente oposta, ou seja, o Poder Público é o sujeito ativo, enquanto que o contribuinte é o sujeito passivo.

Nota-se, pois, que os incentivos fiscais são típicas normas de direito promocional, razão pela qual não poderíamos tratar do tema proposto sem abordar esta função do direito.

1.3.2. Garantidora da ordem social – a segurança e certeza jurídicas

O Estado tem por finalidade regular, em todos os seus aspectos, a vida social de dada comunidade, visando à realização do bem comum.

²¹ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 334.

Nesse contexto, três princípios devem ser considerados como alicerces do Estado, quais sejam a legalidade, a isonomia e a intangibilidade das liberdades públicas, expandidos em clima no qual se asseguram a certeza e a segurança do Direito.

Com efeito, a previsibilidade da ação estatal e a representação do órgão legislativo asseguram aos cidadãos paz e clima de confiança que lhes dão condições psicológicas para trabalhar, desenvolver-se, afirmar-se e expandir sua personalidade.

Ives Gandra da Silva Martins²² professa basicamente as mesmas ideias: “[...] esse é o papel do direito: garantir a cada um certeza e segurança. Essa função é que legitima a existência de normas a impor limites às condutas humanas”.

Sendo assim, mister compreender, de forma ampla e abrangente, a garantia dos direitos no regime republicano-representativo, notadamente a certeza e segurança jurídicas, que serão objeto de estudo no Capítulo 3 *infra*.

1.4. Competência tributária

Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, mediante procedimento legislativo, inovando o ordenamento positivo.

Normalmente, as regras inaugurais são introduzidas por meio de lei, em seu sentido amplo. No entanto, não se pode deixar de admitir que o Presidente da República possa, por meio de decreto, dispor sobre o IR. Nesse ato, pode-se afirmar que o Presidente da República está exercendo *competência tributária*, na medida em que introduz no sistema norma jurídica que não lei.

²² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres*. Coordenação de Paulo de Barros Carvalho. Barueri: Manole, 2005. p. 103-104.

Todavia, para fins do presente estudo, *competência tributária* será tomada com a significação de legislar pelo Poder Legislativo, não se confundindo com capacidade tributária.

Competência tributária é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade.

Capacidade tributária consiste em reunir credenciais para integrar a relação jurídico-tributária, no tópico do sujeito ativo.

O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que ocorre, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.

Vale dizer, a competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há falar mais em competência tributária (direito de criar tributo), mas, somente, em capacidade tributária ativa (direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato imponível). A competência tributária, uma vez exercida, desaparece, cedendo espaço à capacidade tributária ativa. Por conseguinte, a competência tributária não sai da esfera do Poder Legislativo; pelo contrário, exaure-se com a edição da lei veiculadora da norma jurídica tributária.

A distinção que deve ser estabelecida entre a competência tributária e a capacidade tributária ativa é a seguinte: a competência tributária é intransferível, enquanto a capacidade tributária ativa não o é.

Competência tributária é, pois, a autorização para criar tributos, a permissão para editar normas jurídicas que condicionem ao acontecimento de fato lícito o pagamento de determinada quantia em dinheiro ao Poder Público, ou entidade sua delegada.

Roque Antonio Carrazza,²³ em lição que já se tornou clássica, define competência tributária como

[...] a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidências, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho²⁴ preceitua que “a competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.

A competência tributária significa, portanto, a faculdade para a criação de tributos, mediante edição de lei, em conformidade com o processo legislativo previsto na Constituição Federal. Esse processo de produção legal é função do Poder Legislativo. Logo, a competência tributária só pode ser exercida pelas pessoas político-constitucionais, pelos seus respectivos Poderes Legislativos. Criar tributos é descrever, em lei, a hipótese de incidência: dispor sobre os aspectos temporal, espacial e material da hipótese de incidência, designar os sujeitos da obrigação, estipular a base de cálculo e fixar a alíquota.

A competência se manifesta, pois, durante o processo legislativo. Por esse *iter*, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios elaboram as leis, que são promulgadas e, logo depois, expostas ao conhecimento geral pelo ato da publicação.

Por seu turno, sempre que o dado ente político exigir compulsoriamente uma prestação pecuniária devida em razão da ocorrência de um fato lícito estará exercendo competência tributária. Resta investigar, porém, se atua conforme os ditames jurídicos que o delineiam.

²³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 513.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 228.

A Constituição Federal, ao outorgar competência tributária aos entes políticos, define e discrimina, de forma rígida e esgotante, o âmbito dentro do qual se encontra a competência atribuída a cada um deles.

Ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu o arquétipo genérico da regra-matriz de incidência tributária de cada exação, ainda que o tenha feito de modo implícito e com certa margem de liberdade para o legislador infraconstitucional. Aires Barreto²⁵ tece, a respeito, oportunas considerações:

Facilmente informe, mas já insculpido nos seus traços ligeiros, o tributo se predefine na Constituição mesma.
Obviamente, não se têm os contornos nítidos da hipótese de incidência, reservados à lei ordinária. Não obstante, cinzelada está a sua prefiguração, inscrita pela indicação da síntese do critério material, ou pela eleição dos contribuintes possíveis.

A Constituição traçou os arquétipos das hipóteses de incidência, demarcando os contornos a que deverão ater-se os Legislativos. Além disso, o Texto Supremo compartimentou os campos de tributação da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. As competências tributárias foram outorgadas com caráter de exclusividade, privativa a cada uma dessas pessoas político-constitucionais. A exclusividade da competência de uma pessoa implica proibição peremptória, *erga omnes*, para exploração desse campo por outro ente político que não o da outorga.

Dessa forma, é possível afirmar que as normas constitucionais que atribuem competências tributárias à União, Estados, Distrito Federal e Municípios habilitam a pessoa política contemplada – e somente ela – criar determinado tributo, e proíbem as demais pessoas políticas de virem a instituí-lo.

Daí que a atribuição constitucional de competência atua de modo positivo e, concomitantemente, de modo negativo. Positivamente, afirma a competência de uma das

²⁵ BARRETO, Aires F. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 34.

peças político-constitucionais e, negativamente, nega essa mesma competência às demais peças.

As competências tributárias são, ainda, inalargáveis. Assim, de um lado, a entidade político-constitucional pode exercer a competência recebida em toda a sua plenitude; de outro, porém, não pode ampliar, alargar, dilatar a competência recebida. A pessoa política deve conter-se aos contornos traçados pela Constituição.

Acerca do assunto, apregoa o Professor Roque Antonio Carrazza:²⁶

De se lembrar, porém, invocando a doutrina germânica, que toda atribuição envolve, a um tempo, uma autorização e uma limitação. Autorização, no nosso caso, para tributar. Limitação para ultrapassar as fronteiras além das quais o exercício dessa competência se torna indevido e, portanto, inconstitucional.

Sendo assim, os contornos traçados pela Constituição, na outorga de competências tributárias, não podem ser ultrapassados pela norma infraconstitucional, seja ela lei complementar, lei ordinária, decretos, portarias ou resoluções. Qualquer tentativa legislativa nesse sentido representará violação à discriminação constitucional de competências.

Misabel de Abreu Machado Derzi²⁷ pondera que:

No Brasil, a questão da discriminação da competência tributária é manifestação do próprio federalismo, por configurar partilha, descentralização do poder de instituir e regular tributos. Essa rigidez [constitucional de discriminação da competência tributária] tem como pedra básica a competência privativa, mola mestra do sistema, o qual repele a bitributação e evita a promiscuidade entre tributos distintos.

São titulares de competência tributária todas as peças políticas, ou seja, a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Trata-se de manifestação

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Conflitos de competência*. Um caso concreto. São Paulo: RT, 1984. p. 49-50.

²⁷ DERZI, Mizabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988. p. 103.

do federalismo nacional que concede a todas elas fontes de receita necessárias à manifestação de sua autonomia.

Importa ainda salientar que à pessoa política que foi outorgado o poder de criar unilateralmente o tributo pode, por outro lado, aumentar a carga tributária, diminuí-la ou até suprimi-la, como bem ensina Roque Antonio Carrazza:²⁸

[...] Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou até, suprimi-la, através da não tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções. Pode, ainda, perdoar débitos tributários já nascidos ou parcelá-los, anistiando, se entender que é o caso, as eventuais infrações tributárias cometidas.

O que queremos significar é que quem pode tributar pode, do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remi-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até, não tributar, observadas sempre, é claro, as diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma *decisão política*, a ser tomada pela própria entidade tributante (grifos do autor).

Além de discriminar a competência tributária, a Constituição dispõe, ainda, normas tidas como *diretrizes* para o ordenamento jurídico, denominadas *princípios*, entre as quais destaque-se o princípio da segurança jurídica, sobre o qual passaremos a discorrer.

²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 515.

Capítulo 2

O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

2.1. A segurança como traço intrínseco do Direito

O ser humano, em suas relações intersubjetivas com o Estado, busca condições mínimas de ordem e segurança para poder antecipar o curso provável dos acontecimentos, viabilizando, assim, o curso eficaz de suas ações.

Não é por outro motivo que a segurança jurídica é vista, por vezes, como condição daquilo que é certo, confiável. Nesse sentido são as lições de Geraldo Ataliba:²⁹ “Seguras estão as pessoas que têm certeza de que o Direito é objetivamente um e que os comportamentos do Estado ou dos demais cidadãos dele não discreparão”.

Conforme a doutrina mais abalizada, o Direito é, por excelência, instrumento de segurança, na medida em que garante a governantes e governados seus recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social.

Sendo assim, o Direito, enquanto instrumento de organização da vida em sociedade, surge para a ratificação da segurança.³⁰

A lei define quais as condutas toleradas e quais as condutas repelidas pelo direito. O cidadão tem, assim, no direito positivo, a delimitação do seu campo de atuação.

²⁹ ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 184. Na mesma linha de raciocínio, leciona Roque Antonio Carrazza: “[...] como o Direito é a ‘imputação de efeitos a determinados fatos’ (Kelsen), cada pessoa tem elementos para conhecer previamente as consequências de seus atos” (*Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 448).

³⁰ “Segurança jurídica poderia mesmo parecer tautologia. Direito e segurança andam juntos. Claro: o direito põe-se para dar segurança, pois, para se ter insegurança, direito não é necessário” (ROCHA, Carmen Lucia Antunes. O princípio da coisa julgada e o vício de inconstitucionalidade. In: ——— (Coord.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 168).

Dessa delimitação surge a expectativa de que, atendendo à legislação, não sofrerá qualquer repreensão estatal.

Como bem leciona Ives Gandra da Silva Martins,³¹ “esse é o papel do direito: garantir a cada um certeza e segurança. Essa função é que legitima a existência de normas a impor limites às condutas humanas”.

Nessa mesma esteira de raciocínio, José Souto Maior Borges³² se refere à segurança como um valor transcendente ao ordenamento jurídico, uma vez que a sua investigação não se limita ao sistema jurídico positivo, mas, antes, inspira as normas que lhe dão efetividade.

Tercio Sampaio Ferraz Júnior,³³ ao dissertar sobre o tema, afirma que a segurança jurídica

[...] cria condições de *certeza e igualdade* que habilitam o cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos e dos atos dos outros. [...] Por certeza entende-se a determinação permanente dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a um dado comportamento, de modo que o cidadão saiba ou possa saber de antemão a consequência das suas próprias ações. [...] A igualdade é um atributo da segurança que diz respeito não ao conteúdo, mas ao *destinatário* das normas, garantindo segurança a norma que obedece o princípio da isonomia.

Por outro lado, a atual Ministra do Supremo Tribunal Federal, Cármen Lúcia Antunes Rocha,³⁴ analisando a coisa julgada inconstitucional e buscando demonstrar que não haveria estabilidade, intangibilidade e imutabilidade de algo injusto, aponta a segurança como qualidade do sistema e reserva à justiça o *status* de valor. Confira-se:

³¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres*. Coordenação de Paulo de Barros Carvalho. Barueri: Manole, 2005. p. 103-104.

³² BORGES, José Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 206, jan.-mar. 1994.

³³ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 17-18, p. 51, jul.-dez. 1981.

³⁴ ROCHA, Carmen Lucia Antunes. O princípio da coisa julgada e o vício de inconstitucionalidade. In: ——— (Coord.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 168.

A segurança não é, contudo, valor, é qualidade de um sistema ou de sua aplicação. Valor é justiça, que é buscada pela positividade e aplicação de qualquer sistema. O que é seguro pode não ser justo, mas o inseguro faz-se injustiça ao ser humano, tão carente de certeza é ele em sua vida. Segurança jurídica é o direito da pessoa à estabilidade em suas relações jurídicas. Este direito articula-se na garantia da tranquilidade jurídica que as pessoas querem ter, com a sua certeza de que as relações jurídicas não podem ser alteradas numa imprevisibilidade que as deixe instáveis e inseguras quanto ao seu futuro, quanto ao seu presente e até mesmo quanto ao seu passado.

Contudo, ousamos aqui discordar do entendimento da insigne Ministra, por entendermos que o *status* de valor se confere também à segurança, e não apenas à justiça. Segurança e justiça são valores que se complementam para viabilizar a convivência. Deve-se procurar realizar a justiça com a menor e menos prejudicial perda de segurança. O Direito se apresenta como um sistema voltado não apenas para buscar a referida “segurança do justo”, mas também a “justiça segura”.

2.1.1. Segurança e justiça: valores indissociáveis

Muito embora possam surgir, entre a segurança jurídica e a justiça, profundas contradições, posto que a segurança baseia-se na positividade e o direito positivo impõe-se obrigatório, independentemente de sua justiça, ambos são valores indissociáveis do Direito que, mantendo implicações mútuas, não se excluem.

O fato de cada um possuir função e alcances próprios não significa que se opõem ou que mereçam tratamentos diferenciados. Ao contrário, tanto a segurança quanto a justiça requerem um tratamento conjunto como a única forma possível de realização do Direito.

Nesta linha de raciocínio foi erigida a Constituição Federal, em cujo preâmbulo foi destacada a instituição de um Estado Democrático destinado a *assegurar* o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a *segurança*, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a *justiça como valores supremos* de uma sociedade fraterna, pluralista e sem

preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias.

Nota-se, assim, que a segurança e a justiça deverão ser conjuntamente asseguradas como valores supremos, nos termos em que disposto na Carta Magna, como única forma de instituir o verdadeiro Estado Democrático de Direito.

Segurança jurídica e justiça, pois, são indissociáveis, podendo-se afirmar, inclusive, que a segurança jurídica é uma das manifestações da justiça. Nesse sentido é o ensinamento de Fábio Konder Comparato:³⁵

[...] o direito subjetivo à segurança jurídica é uma das manifestações elementares de justiça: pois se, de acordo com esta, deve-se dar a cada qual o que é seu, todos os homens têm direito a um mínimo de segurança na posse ou no gozo de bens essenciais ao pleno desenvolvimento de sua personalidade.

Todavia, não se pode negar, como anteriormente afirmado, que entre a segurança e a justiça há uma perceptível tensão, notadamente quando em uma determinada situação se instale um conflito entre ambos.

Com efeito, não existe fórmula que possa indicar, de antemão, qual desses valores o operador do Direito deverá privilegiar. Sempre serão necessárias a análise do caso concreto, no qual a aparente contradição se apresentou, e a avaliação confrontadora entre estes valores.

Contudo, entendemos que se deve privilegiar, entre os dois, aquele valor cuja prevalência venha a implicar a menor lesão ao outro, de modo que se viabilize a sobrevivência dos dois, de um por inteiro e do outro tanto quanto possível.

³⁵ COMPARATO, Fábio Konder. Segurança e democracia. In: BOLIVAR, Lamounier; WEFFORT, Francisco C.; BENEVIDES, Maria Victoria. *Direito, cidadania e participação*. São Paulo: T.A. Queiroz, 1981. p. 199.

Esta aparente contradição, na verdade, pode vir a ser solucionada mediante a análise da gradação desses valores. Assim, a justiça poderá prevalecer sobre a segurança no caso de o nível de injustiça do direito positivo ser tamanho que a própria segurança seja afetada como valor; ou seja, a contradição entre o direito positivo e a justiça alcance um patamar sobremodo insuportável que a norma, como “direito incorreto”, tenha que ceder à justiça. Por outro lado, não haverá obstáculos à aplicação da segurança, ainda que implique certo grau de injustiça, quando tal não represente um grave perigo.

Não se trata, pois, de exclusão dos valores, mas de gradação da prevalência de um ou de outro, para aplicação concomitante de ambos ao caso concreto. Esse é o entendimento de Almiro do Couto e Silva:³⁶

Na verdade, quando se diz que em determinadas circunstâncias a segurança jurídica deve preponderar sobre a justiça, o que se está afirmando, a rigor, é que o princípio da segurança jurídica passou a exprimir, naquele caso, diante das peculiaridades da situação concreta, a justiça material. Segurança jurídica não é, aí, algo que se contraponha à justiça, é ela a própria justiça. Parece-me, pois, que as antinomias e conflitos entre justiça e segurança jurídica, fora do mundo platônico das ideias puras, alheias e indiferentes ao tempo e à história, são falsas antinomias e conflitos.

Sendo assim, enquanto valores “supremos” e igualmente fundamentais, certo é que tanto a segurança quanto a justiça devem ser consideradas sem subordinação de um sobre o outro, cabendo aos aplicadores do Direito a aplicação da preponderância a cada um deles, conforme o caso concreto.

2.2. A segurança em face da mutabilidade do Direito

No contexto social dinâmico que o Direito está inserido, e em que pese tratar-se de valor fundamental, não se pode outorgar à função de certeza e segurança do Direito caráter imutável.

³⁶ COUTO E SILVA, Almiro do. Princípios da legalidade da Administração Pública e da segurança jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 84, p. 47.

Se, por um lado, o homem anseia segurança, por outro, está exposto a novas experiências em face do dinamismo da sociedade, o que o leva a postular a modernização do Direito, a fim de suprir mais satisfatoriamente suas necessidades.

Uma das antinomias do Direito consiste, justamente, no fato de garantir a certeza e a segurança e, ao mesmo tempo, responder às necessidades suscitadas pelas mudanças sociais.

Vale dizer, o Direito deve ser estável, porém não pode ser imutável. A lição do jurista norte-americano Roscoe Pound, citada por Theophilo Cavalcanti Filho,³⁷ é elucidativa neste sentido:

O Direito deve ser estável e, apesar disso, não pode permanecer inalterável. Por isso mesmo, toda meditação a respeito do direito tem se esforçado por conciliar as exigências contraditórias de estabilidade e transformação. O interesse da sociedade em que seja mantida uma segurança geral há conduzido os homens a buscar uma base qualquer certa, que permita conferir aos atos humanos um valor absoluto, capaz de assegurar uma ordem social firme e estável. Contudo, a incessante transformação que se opera nas condições de vida social está sempre a exigir novas adaptações, em consequência da pressão de outros interesses sociais e de novas causas suscetíveis de prejudicar a segurança estabelecida. É assim necessário que a ordem jurídica seja flexível, por um lado, mas por outro também estável. Daí a necessidade de submetê-la continuamente a revisão e de readaptá-la às alterações que se operam na vida que deve reger. Os princípios que buscamos, portanto, devem ser tanto de evolução como de segurança. Por tudo isso, o problema fundamental, que os juristas têm afrontado, consiste em encontrar a maneira mais adequada de poder conciliar a ideia de um sistema de direito fixo, que não deixe margem ao arbítrio individual, com as ideias de transformação, desenvolvimento e de criação de um novo Direito; quer dizer, é preciso realizar uma tentativa de unificação da teoria do Direito com a de sua criação e a da ideia de justiça, promovida de acordo com o direito, com a realidade da administração de justiça pelos Magistrados.

Portanto, caberá aos operadores do Direito encontrar a forma mais adequada de conciliar a ideia de um sistema de Direito certo e seguro, que não deixe margem ao arbítrio individual, com as ideias de transformação e desenvolvimento da sociedade.

³⁷ CAVALCANTI FILHO, Theophilo. *O problema da segurança no direito*. São Paulo: RT, 1964. p. 157-158.

Para que não fique estagnado no tempo, é inevitável certa margem de incerteza e insegurança no Direito, até para auxiliar o progresso humano e a busca de formas mais justas de organização e regramento social. Isso não significa, contudo, que haverá prejuízo à segurança como fundamento da ordem jurídica, que deverá ser observada mesmo em face das inevitáveis transformações.³⁸

2.3. Princípio constitucional implícito

Afirmada a segurança, ao lado da justiça, como valor imanente ao Direito, cabe-nos analisar, agora, como o valor segurança se concretiza no princípio da segurança jurídica e qual seu conteúdo normativo em nosso ordenamento jurídico.

Segundo Humberto Ávila,³⁹ o princípio da segurança jurídica é construído tanto pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito, uma vez que dele é decorrente, como pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais que, plasmadas principalmente na projeção de direitos e garantias fundamentais, buscam a previsibilidade e a proteção das expectativas legitimamente constituídas:

O princípio da segurança jurídica é construído de duas formas. Em primeiro lugar, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito (art. 1º). Em segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, nomeadamente as de proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI) e das regras da legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, “a”) e da anterioridade (art. 150, III, “b”).

³⁸ Ao analisar o tema, Paulo de Barros Carvalho leciona acerca das transformações das interações inter-humanas e a preservação da segurança jurídica, referindo-se à mesma como um cânone: “[...] mas dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado. Essa bidirecionalidade *passado/futuro* é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança nas relações jurídicas [...]” (*Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 158).

³⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 308.

Em todas essas normas, a Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal.

Analisaremos, pois, o princípio do Estado de Direito, para após examinarmos os direitos e garantias expressamente previstos na Constituição Federal, que concretizam o princípio constitucional implícito da segurança jurídica.

2.3.1. O Estado Democrático de Direito

O Estado Democrático de Direito reúne características tanto do Estado Liberal quanto do Estado Social, razão pela qual se faz necessário um breve histórico sobre o tema para facilitar a compreensão de seu conteúdo.

O Estado Liberal tem como cenário a sociedade contemporânea do século XVIII, a qual se assentava na ideia de liberdade, motivo pelo qual o Estado de Direito tinha um conceito tipicamente liberal. Os Estados absolutistas e arbitrários existentes até então investiam contra os valores individuais e contra uma burguesia enriquecida, que preconizava a intervenção mínima do Estado na vida social, o que ensejou a estruturação de um mecanismo capaz de conter o poder político, deixando os indivíduos livres para agir e realizar suas opções.

A classe burguesa em ascensão, calcada nas ideias de Adam Smith,⁴⁰ defendia a absoluta liberdade contratual e a ausência do Estado em questões relacionadas à propriedade e ao uso e gozo dos bens.

⁴⁰ Adam Smith (*A Riqueza das Nações*), no final do século XVIII, embasava a ação dos grandes proprietários e comerciantes no sentido de que o homem deve, segundo a sua livre vontade, promover os seus próprios interesses.

O Estado Liberal estruturou-se, então, com o mínimo de intervenção na vida social, nos interesses econômicos, circunscrevendo-se, basicamente, à garantia da ordem pública.⁴¹

Inegavelmente, a organização estatal concebida pelo ideal liberal apresentou inúmeros benefícios, sendo responsável pelo crescimento econômico verificado no final do século XVIII e em todo o século XIX. Foi nesse período, inclusive, que surgiram as Constituições escritas, como forma de limitação do poder estatal.

Entretanto, com o decorrer dos anos, a ampla autonomia conferida aos indivíduos deu azo ao crescimento da injustiça social, na medida em que, sob o pretexto de valorização do indivíduo e proteção da liberdade, chegou-se a um extremo de um individualismo exacerbado, maléfico.

Por consequência, e principalmente em virtude da supervalorização dos valores econômicos individuais, criou-se uma nova classe societária, o proletariado. Paralelamente, a burguesia, que havia erigido ao poder sob o ideal liberal, negava-se a aceitar a alteração dos fatos e a intervenção do Estado em qualquer campo, ainda que para corrigir injustiças sociais. Tal situação culminou com os movimentos socialistas do final do século XIX, início do século XX.

Nesse contexto, o Estado, até então ausente das relações sociais e econômicas, passa a interferir nessas relações, ampliando suas funções para suprir as necessidades substanciais e as demandas das classes subalternas, transformando-se um Estado Social, também chamado de Estado de Serviço. Torna-se incumbência do Estado o desenvolvimento social sem o sacrifício das liberdades públicas, mediante a adoção de sanções positivas⁴² ou obrigações que tutelem o trabalho, a saúde, a moradia, a segurança, entre outros.

⁴¹ “Do Estado se espera muito pouco: basicamente que ele organize um exército para defender a sociedade contra o inimigo externo. Que ele assegure boa convivência internamente mediante a política e o judiciário incumbidos de aplicar as leis civis e as leis penais. Tudo o mais, saúde, educação, previdência, seguro social, será atingido pela própria atividade civil. Prega-se, portanto, o Estado absentéista. Quanto menos Estado melhor, ou preferindo-se, o Estado é um mal necessário” (BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de teoria do Estado e ciência política*. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2004. p. 212).

⁴² Sobre sanção positiva, ver Capítulo 1, item 1.3.1.

É nesse momento que surge o Estado Democrático de Direito, que, além de reunir elementos do Estado Liberal – tais como a formalização, por meio de regras jurídicas, da delimitação de condutas, da separação de poderes e do enunciado e garantia dos direitos individuais –, também apresenta características do Estado Social, que apregoa a intervenção estatal no domínio econômico, visando à concretização do ideal de justiça social.

A organização jurídica no Estado Democrático de Direito apresenta-se, pois, como um modelo de supremacia do Direito a requerer a realização de certos valores, o respeito aos direitos fundamentais criados soberanamente pelo próprio povo, a proteção do indivíduo contra a atuação arbitrária e a preservação de garantias institucionais.

É com base em todo esse conteúdo de significação que o conceito de Estado de Direito é positivado como princípio fundamental da República Federativa do Brasil (artigo 1.º da CF de 1988).⁴³

Segundo Humberto Ávila, o princípio do Estado de Direito é constituído por vários outros subprincípios seus, vinculando-se

[...] à justiça (preâmbulo e art. 3.º, I), à igualdade (preâmbulo e art. 5.º, *caput*), à segurança (preâmbulo e arts. 5.º e 6.º, *caput*), à liberdade (preâmbulo e arts. 3.º, I, 5.º, *caput*), à democracia (preâmbulo, art. 1.º, *caput*, e parágrafo único), à legalidade (art. 5.º, II, XXXIX, art. 150, I), à previsibilidade (art. 5.º, XXXVI, XL, art. 150, III), ao controle jurisdicional (art. 5.º, XXXV), à supremacia constitucional (preâmbulo e art. 1.º), ao poder exercido por meio de competência constitucional (Título IV) e à consagração de direitos fundamentais (art. 5.º).

Dessa forma, nota-se que o sobreprincípio do Estado de Direito não está expressamente consagrado apenas no artigo 1.º da Constituição Federal, mas especificado e

⁴³ Art. 1.º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I – a soberania; II – a cidadania; III – a dignidade da pessoa humana; IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V – o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

detalhado em diversos dispositivos constitucionais, os quais deixam evidente a primazia do princípio implícito da segurança jurídica para sua concretização.

O princípio da segurança jurídica é, pois, elemento constitutivo, imprescindível e essencial ao Estado de Direito, na medida em que busca assegurar diversos direitos e deveres a ele inerentes: garante o reconhecimento de qual seja o direito válido, mantém a liberdade, assegura a inafastabilidade do Judiciário, entre outros. Como expressão imanente do Estado de Direito, passa a ter, então, o *status* de subprincípio daquele princípio fundamental e estruturante, sendo, pois, princípio implicitamente decorrente do princípio do Estado de Direito.

Nesse sentido, manifesta-se a doutrina pátria, entre os quais, Lúcia Valle Figueiredo,⁴⁴ Ricardo Lobo Torres,⁴⁵ Humberto Ávila⁴⁶ e Lourival Vilanova.⁴⁷

⁴⁴ “O princípio da certeza do direito, e de conseguinte, o da segurança jurídica é o vetor dos vetores. É princípio constitucional carregado de carga valorativa. De transcendental importância ao Estado de Direito. [...] Os princípios da previsibilidade e certeza do direito são vetores do ordenamento do Estado de Direito. 1.1. de veras já no limiar da Constituição, em seu artigo 5.º, nas referências à igualdade, à segurança e à propriedade, podemos verificar, expressões da segurança jurídica. [...]. 3. A par desses direitos públicos subjetivos, consagra, a nova Constituição, garantias. Os meios de se colocarem em prática as conquistas do estado de Direito. [...] A segurança jurídica, como assinalado, valor supremo do Estado de Direito, viu-se prestigiada e sobremodo” (FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Princípios de proteção ao contribuinte: princípio da segurança jurídica. *Revista de Direito Tributário*, n. 47, p. 56-58, jan.-mar. 1989).

⁴⁵ “O tema da segurança é coextensivo ao Estado de Direito e o acompanha em suas diversas configurações, guardando as características próprias de cada época: Estado Liberal de Direito (ou Estado do Guarda-Noturno), Estado Social de Direito (ou Estado de Bem-Estar Social, ou Estado Providência) e Estado Democrático de Direito (ou Estado Pós-Socialista, ou Estado da Sociedade de Risco). Na primeira fase, do Estado Liberal de Direito, com permanência nas ulteriores, aparece como segurança dos direitos fundamentais; na segunda, como segurança social também; na última, agrega-se a segurança preventiva.” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Renovar: Rio de Janeiro, v. 2, 2005, p. 167)

⁴⁶ “O princípio da segurança jurídica é construído de duas formas. Em primeiro lugar, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito (art. 1.º). Em segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, nomeadamente as de proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5.º, XXXVI) e das regras da legalidade (art. 5.º, II, e art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, ‘a’) e da anterioridade (art. 150, III, ‘b’)” (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 308).

⁴⁷ “Dentro do esquema do Estado de direito, é possível a jurisprudência dogmática, pois é, justamente, tal Estado que pode planificar racionalmente a vida da comunidade, mediante regras que permitem a previsibilidade da conduta interindividual e, mais, regras que assegurem, com probabilidade que se aproxime da necessidade susceptível de previsão exata, a conduta do Estado: a juridificação total do Estado corresponde, politicamente, ao pensamento de salvaguardar a liberdade do indivíduo contra o arbítrio do poder do Estado ou contra a imprevisibilidade do poder discricionário” (VILANOVA, Lourival. O problema do objeto da teoria geral do Estado. *Estudos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: IBET, 2003. v. 1, p. 192).

Além de elemento constitutivo do princípio do Estado de Direito, o princípio da segurança jurídica também se concretiza em inúmeros direitos e garantias constitucionalmente consagrados. É o que demonstraremos a seguir.

2.3.2. *A segurança jurídica e sua concretização nos direitos e garantias individuais*

No ordenamento jurídico pátrio não há menção expressa a um direito à segurança jurídica. O direito à segurança jurídica, no Brasil, é princípio constitucional implícito,⁴⁸ vale dizer, não está expresso na Constituição, mas se encontra inserido no sistema como decorrência do sobreprincípio do Estado de Direito e de outras normas expressas. O princípio da segurança jurídica manifesta-se em variadas conformações institucionais; em todos os institutos que sejam eficazes para proteger a confiança e a fé cidadã que a pessoa tem no sistema jurídico, que lhe garante o direito à segurança.⁴⁹

Acerca dos princípios, vale lembrar que eles dão coesão e estrutura ao sistema jurídico, exibindo valor aglutinante. Indicam como devem ser aplicadas as normas jurídicas em geral, ou seja, que alcance lhes dar, como combiná-las e quando outorgar precedência a algumas delas. Ocupam, pois, posição de destaque no mundo jurídico, orientando e condicionando a aplicação de todas as outras normas, de forma que nenhuma norma infraconstitucional pode estar em desconformidade com os princípios constitucionais, sob pena de inexistência, nulidade, anulabilidade ou ineficácia.⁵⁰

⁴⁸ Ressalte-se que o princípio da segurança jurídica encontra-se, atualmente, previsto no ordenamento jurídico pátrio infraconstitucional, mais precisamente do artigo 2.º da Lei n.º 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal: “Art. 2.º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, oralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

⁴⁹ ROCHA, Carmen Lucia Antunes. O princípio da coisa julgada e o vício de inconstitucionalidade. In: ——— (Coord.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 169.

⁵⁰ Capítulo 1, item 1.2.

Muito embora esteja implícito no ordenamento jurídico, o princípio da segurança jurídica constitui, assim como os princípios explícitos, norma jurídica de idêntica importância sistêmica e axiológica, como bem leciona José Souto Maior Borges,⁵¹ *in verbis*:

O princípio implícito não difere senão formalmente do expresso. Têm ambos o mesmo grau de positividade. Não há positividade “forte” (a expressa) e outra “fraca” (a implícita). Um princípio pode muito bem ter eficácia (= produzir efeitos) muito mais acentuada do que um princípio expresso.

A corroborarem o exposto estão os ensinamentos de Paulo de Barros de Carvalho,⁵² no sentido de que

[...] será redundante falarmos em “normas implícitas”, posto que essas entidades estão necessariamente na implicitude dos textos, *não podendo haver, por conseguinte, “normas explícitas”*. É que, situando-se no plano imaterial das significações, as normas encontram base empírica na literalidade dos enunciados expressos que, em si mesmos, não são normas jurídicas.

Isso porque norma jurídica é o juízo de valor (a significação) obtido pelo intérprete a partir da leitura dos textos do direito positivo. Daí poder inferir que a norma jurídica nunca se faz presente de forma expressa, mas sempre na implicitude do texto⁵³ do direito posto.

Assim, é evidente que não há diferenças entre os princípios implícitos e explícitos. Tanto um quanto outro, embasados no ordenamento jurídico e constituindo-se normas jurídicas válidas, formam e informam os demais preceitos, deles não advindo qualquer distinção quanto ao seu grau de efetividade.

⁵¹ BORGES, José Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 207, jan.-mar. 1994.

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 23.

⁵³ O texto do direito posto “ocupa o tópico de suporte físico, base material para produzir-se a representação mental na consciência do homem (significação) e, também, termo da relação semântica com os objetos significados. *O texto é o ponto de partida para a formação das significações* e, ao mesmo tempo, para a referência aos entes significados, perfazendo aquela estrutura triádica ou trilateral que é própria das unidades sígnicas” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 17) (grifos não constantes no original).

Como princípio implícito de função informadora no ordenamento, a segurança jurídica está inserida nos diversos direitos e garantias, previstos no atual sistema constitucional.

Nesse sentido são as lições de Geraldo Ataliba:⁵⁴

[...] A rigorosa inteligência do conteúdo, sentido e alcance de cada um dos direitos exemplificativamente enumerados no art. 5.º da Constituição, bem como de seu significado, no contexto do nosso direito constitucional, exige que se entenda serem todos eles informados – e, portanto, tendo a sua interpretação rigorosa e diretamente dele dependente – pelo princípio da segurança jurídica, compreendido no § 2.º deste mesmo art. 5.º e informador essencial de todos os demais direitos. Efetivamente, seja os direitos que defluem diretamente do texto constitucional, seja os que a lei reconhece aos cidadãos, pouca eficácia terão sem a informação essencial da segurança jurídica.

Segundo Paulo de Barros Carvalho,⁵⁵ a segurança jurídica está contemplada em diversos dispositivos constitucionais que operam para realizá-lo:

A segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio. Não temos notícia de que algum ordenamento a contenha como regra explícita. Efetivam-se pela atuação de princípios, tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade de jurisdição e outros mais. Isso, contudo, em termos de concepção estática, de análise das normas enquanto tais, de avaliação de um sistema normativo sem considerarmos suas projeções sobre o meio social. Se nos detivermos num direito positivo, historicamente dado, e isolarmos o conjunto de suas normas (tanto as somente válidas, como também as vigentes), indagando dos teores de sua racionalidade; do nível de congruência e harmonia que as proposições apresentam; dos vínculos de coordenação e de subordinação que armam os vários patamares da ordem posta; da rede de relações sintáticas e semânticas que respondem pela tessitura do todo; então será possível imitirmos um juízo de realidade que conclua pela existência do primado da segurança, justamente porque neste ordenamento jurídico estão cravados aqueles valores que operam para realizá-lo. Se a esse tipo de verificação circunscrevermos nosso interesse pelo sistema, mesmo que não identifiquemos a primazia daquela diretriz, não será difícil implementá-la. Bastaria instituir os valores que lhe servem de suporte, os princípios que, conjugados, formariam os fundamentos a partir dos quais se levanta. Vista por esse ângulo, difícil será encontrarmos uma ordem jurídico-normativa que não ostente o princípio da segurança. E se o setor é o do Direito Tributário,

⁵⁴ ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 181

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 61, p. 86, jul.-set. 1993.

praticamente todos os países do mundo ocidental, ao reconhecerem aqueles vetores que se articulam axiologicamente, proclamam, na sua implicitude, essa diretriz suprema.

Portanto, é certo que o princípio da segurança jurídica ocupa posto de destaque na atual ordem jurídico-constitucional brasileira. Os direitos e garantias dispostos no artigo 5.º da Carta Magna, que visam proteger as condições de ordem e segurança necessárias à vida em sociedade e permitir o curso das ações na vida civil de acordo com as expectativas de certeza e confiança – afastando assim qualquer arbitrariedade –, estão relacionados com este princípio. Deles se pode inferir, com certa tranquilidade, o princípio implícito da segurança jurídica.

2.4. Conteúdo da segurança jurídica: certeza do direito, estabilidade das relações jurídicas e confiança legítima

Em que pese a grande quantidade de textos acerca do assunto, não existe, na doutrina, um conceito unívoco de segurança jurídica.

César García Novoa⁵⁶ resumiu o conteúdo da segurança jurídica em duas principais categorias, quais sejam “segurança de orientação” e “segurança de aplicação”. A segurança de orientação diz respeito à previsibilidade consistente na segurança das regras de conduta, ao passo que a segurança de realização atine à segurança de que as proposições normativas, formuladas hipoteticamente, devam ser aplicadas a cada uma das situações concretas com total respeito ao normativamente previsto e sem alterações de critério na resolução de casos similares. Esta seria, segundo o autor, uma exigência de segurança jurídica dirigida, preferencialmente, à Administração Pública e aos Tribunais.

Por sua vez, J.J. Gomes Canotilho⁵⁷ leciona que há muito se consideram os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança – os quais, segundo o autor, andam

⁵⁶ NOVOA, César García. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 72-83.

⁵⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 257.

estritamente associados – como elementos constitutivos do Estado de Direito. Diferenciando a segurança jurídica da proteção da confiança, afirma, ainda, que a segurança jurídica está relacionada com elementos objetivos da ordem jurídica (garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito), enquanto a proteção da confiança diz respeito a componentes subjetivos da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos atos dos poderes públicos, exigindo ambas, em última análise, “(1) fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos actos do poder; (2) de forma que em relação a eles o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios actos”. E, referindo-se ao princípio geral da segurança jurídica, conclui o autor indicando os conteúdos mais significativos deste princípio:

“[...] O *princípio geral da segurança jurídica* em sentido amplo (abrangendo, pois, a ideia de protecção da confiança) pode formular-se do seguinte modo: o indivíduo tem do direito poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçados em normas jurídicas vigentes e válidas por esses actos jurídicos deixado pelas autoridades com base nessas normas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos no ordenamento jurídico. As refacções mais importantes do princípio da segurança jurídica são as seguintes: (1) relativamente a *actos normativos* – proibição de normas retroactivas restritivas de direitos ou interesses juridicamente protegidos; (2) relativamente a *actos jurisdicionais* – inalterabilidade do caso julgado; (3) em relação a *actos da administração* — tendencial estabilidade dos casos decididos através de actos administrativos constitutivos de direitos (grifos do autor).

José Afonso da Silva⁵⁸ identifica a segurança *do* direito e a segurança jurídica como espécies da segurança *no* direito. Segundo o autor, a segurança *do* direito “é a que exige a positividade do direito” e “é, neste contexto, que a segurança se entronca com a Constituição, na medida em que esta constitui o fundamento de validade do direito positivo”. Já a segurança jurídica é “uma garantia que decorre dessa positividade”. E conclui, sustentando que a segurança jurídica pode ser entendida em um sentido amplo e em um sentido estrito, *in verbis*:

⁵⁸ SILVA, José Afonso da. Constituição e segurança jurídica. In: ROCHA, Carmen Lucia Antunes (Coord.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 16-17.

Assim é que o direito constitucional positivo, traduzido na Constituição, é que define os contornos da segurança jurídica da cidadania. Nos termos da Constituição a segurança jurídica pode ser entendida num sentido amplo e num sentido estrito. No primeiro, ela assume o sentido geral de garantia, proteção, estabilidade de situação ou pessoa em vários campos, dependente do adjetivo que a qualifica. Em sentido estrito, a segurança jurídica consiste na garantia de estabilidade e de certeza dos negócios jurídicos, de sorte que as pessoas saibam de antemão que, uma vez envolvidas em determinada relação jurídica, esta se mantém estável, mesmo se modificar a base legal sob a qual se estabeleceu.

Leciona, ainda, o ilustre constitucionalista que a Carta Magna reconhece quatro tipos de segurança jurídica: a *segurança como garantia*; a *segurança como proteção dos direitos subjetivos*; a *segurança como direito social* e a *segurança por meio do direito*.

A *segurança como garantia* estaria consignada nos incisos do artigo 5.º da Constituição Federal, cujo “conjunto de direitos aparelha situações, proibições, limitações e procedimentos destinados a assegurar o exercício e o gozo de algum direito individual fundamental”, tais como “a inviolabilidade do domicílio, a inviolabilidade das comunicações pessoais, a segurança em matéria tributária”.

A *segurança como proteção dos direitos subjetivos* se referiria não ao direito objetivo,⁵⁹ mas à “proteção dos direitos subjetivos, em face das mutações formais do direito posto, em face especialmente da sucessão de leis no tempo e à necessidade de assegurar a estabilidade dos direitos adquiridos”. Consistiria “no conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida”. Diante da sucessão de normas no tempo e da necessidade de assegurar a estabilidade dos direitos adquiridos é que, segundo o autor, “entra o tema da proteção dos direitos subjetivos que a Constituição consagra no art. 5.º, XXXVI, sob o enunciado de que ‘a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada’”.

⁵⁹ Segundo autor, a proteção do direito objetivo está relacionada à *segurança do direito*, que “exige o seguro conhecimento das normas jurídicas, a possibilidade de comprovar com firmeza os fatos dos quais depende sua aplicação, a segura aplicabilidade do direito estabelecido” (SILVA, José Afonso da. Constituição e segurança jurídica. In: ROCHA, Carmen Lucia Antunes (Coord.). *Constituição e segurança jurídica*: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 19).

Por outro lado, o artigo 6.º da Constituição Federal incluiria a *segurança como espécie de direito social*, de modo que a “segurança social” “significa a previsão de vários meios que garantam aos indivíduos e suas famílias condições sociais dignas; tais meios se revelam basicamente como conjunto de direitos sociais”.

Por fim, afirma que a *segurança por meio do direito* abrangeria dois tipos de segurança: a segurança do Estado, que se refere às condições básicas de defesa do Estado, e a segurança das pessoas, que concerne à manutenção da ordem pública contra o crime em geral.

Em linhas gerais, o Professor Humberto Ávila⁶⁰ ensina que o princípio da segurança jurídica “estabelece o dever de buscar um ideal de *estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade* na atuação do Poder Público”. Ao analisar o seu conteúdo, assevera que a segurança jurídica pode ser representada a partir de duas perspectivas, uma formal-temporal e outra material:

Em primeiro lugar, os cidadãos devem saber *de antemão* quais normas são vigentes, o que é possível apenas se elas estão em vigor “antes” que os fatos por elas regulamentados sejam concretizados (irretroatividade), e se os cidadãos dispuserem da possibilidade de conhecer “mais cedo” o conteúdo das leis (anterioridade). A ideia diretiva obtida a partir dessas normas pode ser denominada “*dimensão formal-temporal da segurança jurídica*”, que pode ser descrita sem consideração ao conteúdo da lei. Nesse sentido, a segurança jurídica diz respeito à possibilidade do “cálculo prévio” independente do conteúdo da lei. Em segundo lugar, a exigência de determinação demanda uma “certa medida” de compreensibilidade, clareza, calculabilidade e controlabilidade contedísticas para os destinatários da regulação. A ideia diretiva obtida a partir dessas determinações pode ser denominada “*dimensão material da segurança jurídica*”, que está em combinação com o conteúdo da lei, qualificado também como legalidade no sentido material.

Segundo o saudoso mestre Geraldo Ataliba,⁶¹ “seguras estão as pessoas que têm certeza de que o Direito é objetivamente um e que os comportamentos do Estado ou dos demais cidadãos dele não discrepam”. Citando Alberto Xavier, o autor conclui que há se-

⁶⁰ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 310.

⁶¹ ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 184.

gurança jurídica onde houver rigorosa delimitação das esferas jurídicas, não deixando lugar para o contingente e arbitrário.

Do até aqui exposto nota-se que a segurança jurídica é identificada com os mais diversos conteúdos. Todavia, em todos eles é possível detectar a estabilidade, a confiabilidade, a previsibilidade e a mensurabilidade como pontos comuns que a segurança jurídica está a resguardar.

Logo, é indispensável ao estudo do tema a análise, ainda que de forma sucinta, da (i) legalidade, irretroatividade e anterioridade, que garantem a certeza, previsibilidade e confiabilidade do direito, do (ii) direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada, enquanto garantias da estabilidade das relações jurídicas (ou, ainda, da inalterabilidade de posições jurídicas consolidadas), bem como da (iii) confiança legítima dos atos do Poder Público, que deverão reger-se pela boa-fé, moralidade e razoabilidade. Nesse sentido, são as considerações que seguem.

2.4.1. *Certeza do direito: legalidade, irretroatividade e anterioridade*

Como requisito indispensável da segurança jurídica está a certeza do direito, na medida em que assegura aos cidadãos uma expectativa precisa de seus direitos e deveres em face da lei. O cidadão precisa delimitar previamente a sua esfera jurídica e ter noção de todos os direitos e deveres que lhe são impostos, bem como dos encargos que terá de suportar. Nesse sentido, colacionamos as lições de Roque Antonio Carrazza:⁶²

De fato, como o Direito visa à obtenção da *res justa*, de que nos falavam os antigos romanos, todas as normas jurídicas, especialmente as que dão efetividade às garantias constitucionais, devem procurar *tornar segura* a vida das pessoas e das instituições. Incumbe ao Estado zelar para que todos tenham não só uma proteção eficaz dos seus direitos, como possam

⁶² CARRAZZA, Roque Antonio. Segurança jurídica e eficácia temporal das alterações jurisprudenciais. Competência dos Tribunais Superiores para fixá-la – questões conexas. *Efeito “ex nunc” e as decisões do STJ*. 2. ed. São Paulo: Manole, 2009. p. 44.

prever, em alto grau, as consequências jurídicas dos comportamentos que adotaram.

Muito bem. O Direito, com sua positividade, confere segurança às pessoas, isto é, “cria condições de *certeza e igualdade* que habilitam o cidadão a sentir-se senhor dos próprios atos e dos atos dos outros”.

Portanto, a certeza e a igualdade são indispensáveis à obtenção da tão almejada segurança jurídica.

Com efeito, uma das funções mais relevantes do Direito é “*conferir certeza à incerteza das relações sociais*” (Alfredo Augusto Becker), subtraindo do campo de atuação do Estado e dos particulares qualquer resquício de arbítrio. Como o Direito é a “imputação de efeitos a determinados fatos” (Kelsen), o *princípio da segurança jurídica* exige que cada pessoa tenha elementos para conhecer previamente as consequências de seus atos.

Isso dá a todos a tranquilidade para planejar o porvir, já que se conhece o *modus* pelo qual as regras de conduta serão aplicadas.

Nesta esteira de raciocínio também se pronunciaram Geraldo Ataliba,⁶³ Lúcia Valle Figueiredo⁶⁴ e Diva Malerbi,⁶⁵ entre outros renomados juristas pátrios.

Conforme anteriormente exposto, a dogmática jurídica apontou alguns requisitos sem os quais a segurança jurídica, na forma de certeza do direito aplicável, não se realizaria, quais sejam legalidade, irretroatividade e anterioridade.

A *legalidade*, prevista no artigo 5.º, inciso II,⁶⁶ da Constituição Federal, é decorrente da positividade do Direito, ou seja, o direito precisa estar consubstanciado em lei.

⁶³ “O direito é, por excelência, acima de tudo, instrumento de segurança. Ele é que assegura a governantes e governados os recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social. Quanto mais segura uma sociedade, tanto mais civilizada. Seguras estão as pessoas que têm certeza de que o Direito é objetivamente um e que os comportamentos do Estado ou dos demais cidadãos dele não discreparão” (ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 184)

⁶⁴ “O princípio da certeza do direito, e de consequente, o da segurança jurídica é o vetor dos vetores. É o princípio constitucional carregado de carga valorativa. De transcendental importância ao Estado de Direito. [...] Os princípios da previsibilidade e certeza do direito são vetores do ordenamento do Estado de Direito” (FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Princípios de proteção ao contribuinte: princípio da segurança jurídica. *Revista de Direito Tributário*, n. 47, p. 56-58, jan.-mar. 1989).

⁶⁵ “À primeira vista e logo de princípio, por uma primeira leitura destes dispositivos constitucionais, já antevemos que segurança jurídica tem a ver com certeza do direito, mas pelo que vemos na prática hoje em dia, a certeza não é tão grande [...]. Esse sistema vem garantindo desta forma a própria segurança jurídica. Se o direito prevê algo em termos de situação subjetiva à segurança jurídica, quer dizer: à previsibilidade de toda ação estatal. O cidadão comum precisa ter, pela Constituição, previamente delimitada a sua esfera jurídica; precisa ter a noção de todos os direitos e deveres que lhe são impostos; precisa ter antecipadamente a noção de todos os benefícios que o Direito Positivo brasileiro lhe confere. Precisa também ter uma noção antecipada de todos os encargos que há de suportar” (MALERBI, Diva. Segurança jurídica e tributação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 47, p. 205-208, jan.-mar. 1989).

⁶⁶ Art. 5.º 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

Na seara tributária, o princípio da estrita legalidade vem prescrito no artigo 150, inciso I, da Carta Magna,⁶⁷ pelo qual a lei é consagrada como o único instrumento válido para a concretização do poder de tributar.

Vale dizer, apenas à lei é defeso criar e extinguir tributos, bem como prever mecanismos revisores da própria legalidade, seja na esfera judicial, seja na esfera administrativa.

Importante esclarecer que *criar tributo* é descrever abstratamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota, ou seja, é editar, pormenorizadamente, a regra-matriz de incidência tributária.

Nesse contexto, por meio da estrita legalidade tributária, todos os elementos necessários para a instituição e cobrança dos tributos devem estar integral e claramente estabelecidos em lei, a fim de evitar brechas que deem margem à discricionariedade dos administradores, impedindo-se, assim, o abuso na obtenção de recursos financeiros por parte do Estado e garantindo-se a segurança jurídica. Oportunas, neste momento, as lições do professor Roque Antonio Carrazza:⁶⁸

Nunca devemos perder de vista que a estrita legalidade é o principal instrumento de revelação e garantia da justiça fiscal – além, é claro, de estar profundamente relacionada com a segurança jurídica dos cidadãos. Contendo a lei tributária todos os elementos que vão permitir a identificação do *fato impositivo*, fica vedado o emprego da analogia (pelo poder Judiciário) e da discricionariedade (pela Administração Pública). A reserva absoluta – como explicam Ceretti e Lavagna – não só exige que certas matérias sejam disciplinadas por meio de lei, como também que os atos da Administração Pública e do Judiciário nela venham expressamente previstos, consentidos e regulados. Cuida-se, pois, de uma reserva que inibe a ação de fontes diversas da lei e que torna impossível ou ilícito o exercício de qualquer atividade pública (em especial a administrativa) que nela não encontre total respaldo. Entre as matérias *reservadas*, de modo absoluto, merece destaque a tributária.

e à propriedade, nos termos seguintes: [...] II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

⁶⁷ 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.

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 267.

Portanto, o princípio da legalidade, no direito tributário, não exige, apenas, que a atuação do Fisco rime com uma lei material (simples preeminência da lei). Mais do que isto, determina que cada ato concreto do Fisco, que importe exigência de um tributo, seja rigorosamente autorizado por uma lei. É o que se convencionou chamar de *reserva de lei formal* (Alberto Xavier) ou de *estrita legalidade* (Geraldo Ataliba).

Ainda em relação à certeza do direito aplicável, a segurança jurídica seria reforçada pela *irretroatividade da lei*, prevista no artigo 5.º, incisos XXXVI e XL,⁶⁹ da Constituição Federal, e, especificamente em matéria tributária, no seu artigo 150, III, “a”.⁷⁰

A surpresa fiscal é incompatível com a segurança jurídica,⁷¹ sendo, inclusive, fator de insegurança nas relações estabelecidas entre o Fisco e o contribuinte. Assim sendo, a Constituição Federal vedou aos entes políticos a cobrança de tributos relativos a fatos geradores (fatos jurídicos tributários) ocorridos antes do início de vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Por fim, na esfera tributária, a certeza do direito vem garantida não só pela legalidade e irretroatividade, mas também pela anterioridade, consagrada no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, e § 1.º⁷² cumulado com o artigo 195, § 6.º,⁷³ todos do Texto Constitucional.

⁶⁹ Art. 5.º 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: [...] XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; [...] XL – a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu.

⁷⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III – cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

⁷¹ Acerca da irretroatividade da lei enquanto realizadora da segurança jurídica, leciona Paulo de Barros Carvalho: “*As leis não podem retroagir, alcançando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*. É o comando do art. 5.º, XXXVI. Nesse princípio, que vem impregnado de grande força, podemos sentir com luminosa clareza seu vetor imediato, qual seja a realização do primado da segurança jurídica. Qualquer agressão a essa sentença constitucional representará, ao mesmo tempo, uma investida à estabilidade dos súditos e um ataque direto ao bem estar da *certeza do direito*” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 160).

⁷² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III – cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [...] § 1.º 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 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.

⁷³ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos

A anterioridade é, sem dúvida, garantidora da segurança jurídica na medida em que visa evitar surpresas aos contribuintes, com a instituição ou majoração de tributos, dando-lhes conhecimento antecipado em relação às inovações legislativas. Acerca do assunto, valhemo-nos, uma vez mais, dos ensinamentos do Professor Roque Antonio Carrazza:⁷⁴

[...] o princípio da anterioridade é o *corolário lógico* do princípio da segurança jurídica. Visa a evitar surpresas para o contribuinte, com a instituição ou a majoração de tributos no curso do exercício financeiro. De fato, o princípio da anterioridade veicula a ideia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele impede que, da noite para o dia, alguém seja colhido por nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras. E, mais do que isso: que tenha conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar, com tranquilidade, sua vida econômica.

Nesse contexto, a Constituição Federal veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada lei que os institua ou aumentara (artigo 150, III, “b”). Cumulativamente, prevê o Texto Magno a anterioridade mínima de 90 dias para a incidência de leis que institua ou majorem tributos (artigos 150, III, “c”, e 195, § 6.º), outorgando, assim, maior segurança jurídica aos contribuintes. Isso porque a simples anterioridade do exercício não era suficiente para coibir a surpresa fiscal, pois os entes tributantes, não raro, publicavam as leis tributárias nos últimos dias do exercício financeiro (29, 30 ou 31 de dezembro) e cobravam a exação recém-criada (ou majorada) dois ou três dias após a publicação da lei.

Contudo, exceções ao princípio da anterioridade do exercício (artigo 150, III, “b”) e à chamada anterioridade nonagesimal ou noventena (artigo 150, III, “c”) há, por se tratar de tributos com caráter extrafiscal⁷⁵ ou destinados a gerir situações de calamidade ou guerra. Assim, as exações extrafiscais e aquelas destinadas a custear situações de calamidade

Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...] § 6.º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, “b”.

⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 202.

⁷⁵ Sobre extrafiscalidade, vide item 2.1.1 deste trabalho.

ou de guerra não necessitam aguardar a chegada de novo exercício financeiro para que possam ser exigidas. São elas: imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre operações financeiras (IOF), imposto extraordinário de guerra e empréstimos compulsórios de calamidade ou guerra.

Por força do § 1.º do artigo 150 da Constituição Federal, a anterioridade nonagesimal também não se aplica ao Imposto sobre a Renda (IR), perpetuando a prática odiosa de edição de leis ao final do exercício financeiro, em hialina afronta à segurança jurídica dos contribuintes.

2.4.2. Estabilidade das relações jurídicas: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada

Considerando a necessidade de segurança jurídica e estabilidade do Direito como requisitos para a própria convivência social e realização do Estado, o princípio da não retroatividade das leis tem sido aceito em todo o ordenamento jurídico. Dessa forma, lei nova não alcança fatos anteriores ao início de sua vigência, nem as consequências de tais fatos, ainda que se produzam sob os desígnios do direito atual. Em atenção à segurança jurídica, a incidência da lei nova sobre os efeitos ocasionados na vigência da lei antiga é modalidade de retroatividade vedada pela Constituição Federal de 1988.

Acerca da inserção da segurança jurídica no princípio da irretroatividade da lei e, por consequência, da vedação à sua aplicação aos casos concretos, leciona José Souto Maior Borges:⁷⁶

A segurança jurídica é na CF um sobreprincípio, metáfora, proposição normativa que, nesse sentido, incide sobre outras normas-princípio, como a irretroatividade das leis. Porém dá-se uma simetria no ordenamento jurídico entre irretroatividade das leis e dos atos de sua aplicação, atos infralegais,

⁷⁶ BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança na Constituição Federal e na Emenda Constitucional 45/2004. Implicações fiscais. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 249.

assim havidos os atos administrativos e jurisdicionais (subnormas). O que está vedado na lei, é simetricamente vedado, sob os mesmos pressupostos, aos atos de sua aplicação aos casos concretos, como atos de controle jurisdicional pelos Tribunais Superiores, no julgamento dos recursos que lhe são atribuídos. [...]

2.5 – Num sentido restrito, a segurança jurídica, está inserta em certos dispositivos constitucionais, com abstração conceitual dos demais. Assim é que a proibição de leis (tributárias) retroativas está assegurada no art. 5, XXXVI, quando este prescreve que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, ou ainda que a lei penal (aplicável aos crimes de sonegação fiscal) não retroagirá, salvo para beneficiar o réu (item XL). A irretroatividade das leis tributárias é campo de eleição preferencial da segurança jurídica. Assim a CF veda, no art. 150, III, a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. A surpresa fiscal dos contribuintes é um contravalor enquanto tal incompatível com o valor segurança jurídica. É dizê-la: fator de insegurança nas relações entre fisco e contribuintes.

As posições jurídicas consolidadas, portanto, estão respaldadas no primado universal da não retroatividade, resguardando, assim, o postulado da segurança jurídica. Nem mesmo lei posterior relativa à matéria poderá atingir esses direitos. Sempre que a lei pretender criar ou aumentar encargos, deveres ou obrigações anteriormente inexistentes, somente poderá atingir situações pressupostas futuras. Nesta seara, a realização da segurança jurídica se efetiva pela intangibilidade de posições jurídicas oriundas de atos jurídicos perfeitos e de direitos incorporados ao patrimônio do titular, ainda que não exercidos, bem como pela imutabilidade das manifestações definitivamente outorgadas.

Entre as garantias constitucionais asseguradas que reforçam o princípio da segurança jurídica enquanto intangibilidade das posições jurídicas consolidadas estão o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a imutabilidade da coisa julgada, que protegem, em última análise, o *direito subjetivo* do cidadão.⁷⁷ Previstos no artigo 5.º, inciso XXXVI,⁷⁸ da

⁷⁷ O professor José Afonso da Silva leciona que a segurança jurídica protege não só o direito objetivo – exigência do seguro conhecimento das normas jurídicas, da possibilidade de comprovação dos fatos dos quais depende sua aplicação, da segura aplicabilidade do direito estabelecido –, mas inclusive dos *direitos subjetivos*, em face das mutações formais do direito posto, em face especialmente da sucessão de leis no tempo e da necessidade de assegurar a estabilidade dos direitos adquiridos (SILVA, José Afonso da. *Constituição e segurança jurídica*. In: ROCHA, Carmen Lucia Antunes (Coord.). *Constituição e segurança jurídica*: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 19).

⁷⁸ Art. 5.º 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 segu-

Constituição Federal, dirigem-se, primeiramente, ao legislador, e, reflexamente, aos órgãos judiciários e administrativos.

Tais princípios são igualmente protegidos pela cláusula da intangibilidade do artigo 60, § 4.º,⁷⁹ da Constituição Federal, consistindo, pois, em cláusulas pétreas do ordenamento jurídico pátrio, de forma que nem as emendas constitucionais nem a legislação infralegal poderão afrontá-las.⁸⁰

José Afonso da Silva,⁸¹ seguindo a opinião de Gabba, assevera que o *direito adquirido* tem como elementos caracterizadores: (1) ter sido produzido por um fato idôneo para a sua produção; (2) ter se incorporado definitivamente ao patrimônio do titular.

Por sua vez, o artigo 6.º, § 2.º, da Lei de Introdução ao Código Civil⁸² prescreve que “consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixo, ou condição pré-estabelecida inalterável, a arbítrio de outrem”.

rança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

⁷⁹ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] § 4.º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; II – o voto direto, secreto, universal e periódico; III – a separação dos Poderes; IV – os direitos e garantias individuais.

⁸⁰ Qualquer lei, pois, está condicionada ao respeito das garantias previstas no artigo 5.º, XXXVI, da Constituição Federal, como de há muito reconhecido pelo Egrégio Supremo Tribunal. Neste sentido, colacionamos trechos do voto do D. Ministro Moreira Alves, Relator do acórdão proferido nos autos da ADI n.º 493/DF: “[...] dúvida não há de que, se a lei alcançar os efeitos futuros de contratos celebrados anteriormente a ela, será essa lei retroativa porque vai interferir na causa, que é um ato o fato ocorrido no passado. Nesse caso, a aplicação imediata se faz, mas com efeito retroativo. [...] Por outro lado, no direito brasileiro, a eficácia da lei no tempo é disciplinada por norma constitucional. Com efeito, figura entre as garantias constitucionais fundamentais a prevista no inciso XXXVI do artigo 5.º da Constituição Federal: [...] Esse preceito constitucional se aplica a toda e qualquer lei infraconstitucional, sem qualquer distinção entre lei de direito público e lei de direito privado, ou entre lei de ordem pública e lei dispositiva. Já na representação de inconstitucionalidade n.º 1.451, salientei em voto que proferi como relator: ‘Aliás, no Brasil, sendo o princípio do respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada de natureza constitucional, sem qualquer exceção a qualquer espécie de legislação ordinária, não tem sentido a afirmação de muitos – apegados ao direito de países em que o preceito é de origem meramente legal – de que as leis de ordem pública se aplicam de imediato alcançando os efeitos futuros do ato jurídico perfeito ou da coisa julgada, e isso porque, se se alteram os efeitos, é obvio que se está introduzindo modificação na causa, o que é vedado constitucionalmente”.

⁸¹ SILVA, José Afonso da. Constituição e segurança jurídica. In: ROCHA, Carmen Lucia Antunes (Coord.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 20

⁸² Decreto-lei n.º 4.657, de 4 de setembro de 1942.

Para melhor compreensão do que seja “direito adquirido”, mister analisar o significado de *direito subjetivo*.

Quando uma lei produz efeitos em favor de um sujeito diz-se que ela criou uma *situação jurídica subjetiva*, que poderá ser um simples *interesse*, um *interesse legítimo*, a *expectativa de direito*, um *direito condicionado*, ou um *direito subjetivo*. Este último é garantido jurisdicionalmente, ou seja, é um direito exigível na via jurisdicional. É um direito exercitável segundo a vontade de seu titular e exigível na via jurisdicional quando seu exercício é obstado pelo sujeito obrigado à prestação correspondente. Se tal direito é exercido, tornou-se situação jurídica consumada (direito consumado, direito satisfeito, extingue-se a relação jurídica que o fundamentava).⁸³ Se o direito subjetivo não foi exercido, com o advento de lei nova, torna-se *direito adquirido*, porque era direito exercitável e exigível à vontade de seu titular. Incorporou-se ao seu patrimônio, para ser exercido quando conviesse o seu titular. A lei nova – incluindo as emendas constitucionais – não pode prejudicá-lo, só pelo fato de o seu titular não o ter exercido antes.

O Professor José Afonso da Silva,⁸⁴ com a didática que lhe é característica, bem esclarece que não ser titular de direito subjetivo antes do advento de lei nova não é questão atinente à irretroatividade da lei, mas sim à limitação de sua aplicação. Nesse sentido, leciona o autor:

Direito subjetivo “é a possibilidade de ser exercido, de maneira garantida, aquilo que as normas de direito atribuem a alguém como próprio”. Ora, essa possibilidade de exercício continua no domínio da vontade do titular em face da lei nova. Essa possibilidade de exercício do direito subjetivo foi adquirida no regime da lei velha e persiste garantida em face da lei superveniente (incluindo emenda constitucional). Vale dizer – repetindo: o direito subjetivo vira direito adquirido quando lei nova vem alterar as bases normativas sob as quais foi constituído. Se não era direito subjetivo antes da lei nova, mas interesse jurídico simples, mera expectativa de direito ou mesmo interesse legítimo, não se transforma em direito adquirido sob o regime da lei nova, que, por isso mesmo, corta tais situações jurídicas subjetivas no seu *iter*, porque sobre elas a lei nova tem incidência imediata.

⁸³ SILVA, José Afonso da. Constituição e segurança jurídica. In: ROCHA, Carmen Lucia Antunes (Coord.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 20

⁸⁴ Idem, *ibidem*, p. 21.

Não se trata aqui da questão da *irretroatividade da lei*, mas tão só de limite de sua aplicação.

Por sua vez, o ato jurídico perfeito, em que pese a definição trazida pela Lei de Introdução ao Código Civil⁸⁵ aproximá-lo da concepção de direito adquirido, o ato jurídico perfeito busca proteger outra realidade, qual seja o direito consumado. Em outras palavras, no ato jurídico perfeito, o fato aquisitivo do direito já se completou – o que bastaria para a configuração do direito adquirido – e o efeito previsto na norma já foi integralmente produzido no passado. É, portanto, inalterável.

Para José Afonso da Silva, a diferença entre direito adquirido e ato jurídico perfeito está em que aquele emana diretamente da lei em favor de um titular (o fato aquisitivo já se completou, mas o efeito previsto na norma ainda não se produziu), enquanto o segundo é negócio fundado na lei (tanto o fato aquisitivo quanto os efeitos já se produziram normalmente). Leciona o autor que o ato jurídico perfeito é “direito consumado” e “inatingível pela lei nova, não por ser ato perfeito, mas por ser direito mais do que adquirido, direito esgotado”. E continua: “se o simples direito adquirido (isto é, direito que já integrou o patrimônio, mas não foi ainda exercido) é protegido contra interferência da lei nova, mais ainda o é o direito adquirido já consumado”.⁸⁶

Por sua vez, a garantia da estabilidade da coisa julgada protege a prestação jurisdicional definitivamente outorgada, de modo que o titular do direito aí reconhecido tenha certeza e segurança de que ele ingressou definitivamente no seu patrimônio. Nesse sentido, Humberto Theodoro Júnior,⁸⁷ citando Liebman, afirma que

[...] as qualidades que cercam os efeitos da sentença, configurando a coisa julgada, revelam a inegável necessidade social, reconhecida pelo Estado,

⁸⁵ Art. 6.º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. § 1.º Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou (Decreto-lei n.º 4.657, de 4 de setembro de 1942).

⁸⁶ SILVA, José Afonso da. *Constituição e segurança jurídica*. In: ROCHA, Carmen Lucia Antunes (Coord.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 21.

⁸⁷ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. 29. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. v. 1, p. 531.

de evitar a perpetuação dos litígios, em prol da segurança que os negócios jurídicos reclamam da ordem jurídica. É, em última análise, a própria lei que quer que haja um fim à controvérsia da parte. A paz social exige.

Nas lições de Vicente Greco Filho,⁸⁸

[...] a garantia constitucional da coisa julgada nasce do processo, através da imutabilidade dos efeitos da sentença, mas transforma-se, posteriormente, em verdadeira garantia de direito material, porque incorpora ao patrimônio jurídico de seu beneficiário o direito substancial definido na sentença. Essa garantia, aliás, atua até contra as inovações legislativas, que não poderão retroagir para modificar a situação consagrada por sentença transitada em julgado.

Gustavo Sampaio Valverde⁸⁹ chama atenção para a limitação da coisa julgada, que vem sendo cada vez mais utilizada em matéria de direito tributário, em prol de valores como a justiça, a igualdade, a moralidade, a proporcionalidade, a razoabilidade, a democracia, a cidadania etc. Segundo o autor, a norma da coisa julgada continua a valer e a ser aplicada, admitindo-se, contudo, o seu abrandamento, visando a preservação da integridade do sistema e a redução das críticas recorrentes advindas de circunstâncias em que a coisa julgada provoca situações inconvenientes ou mesmo nefastas. Adverte, entretanto, que os danos decorrentes desse abrandamento da coisa julgada são maiores do que aqueles que se visa evitar, defendendo, portanto, a reavaliação do sistema, direcionada à preservação da capacidade funcional da coisa julgada.

Há pouco afirmamos que as posições jurídicas consolidadas – oriundas também da imutabilidade das manifestações definitivamente outorgadas (coisa julgada) – estão respaldadas no primado universal da não retroatividade, o que resguarda o postulado da segurança jurídica. E, neste ponto, acompanhados do autor supracitado, acrescentamos: ainda que as mesmas (manifestações definitivamente outorgadas) obriguem as partes a fazerem alguma coisa ou deixarem de fazer, de forma contrária à lei. Isso porque

⁸⁸ GRECO FILHO, Vicente. *Direito processual civil brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 1, p. 55.

⁸⁹ VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 146-148.

[...] os efeitos da imutabilidade da sentença ou acórdão transitado em julgado dão-se por força da incidência da norma constitucional da coisa julgada. Tratando-se, portanto, de norma constitucional, fica totalmente afastada a alegação de malferimento ao preceito da legalidade.⁹⁰

A imutabilidade da decisão, pois, é o efeito essencial da coisa julgada, sendo a certeza do jurisdicionado quanto à imutabilidade da coisa julgada decorrência lógica da segurança jurídica, da busca pela pacificação social.

Nesse contexto, não se pode anular, rescindir, tornar ineficaz ou mesmo restringir a coisa julgada, muito embora nada impeça que a lei preveja regras para a sua rescisão, por meio da atividade jurisdicional, como o fez o legislador ao estabelecer as hipóteses de cabimento da ação rescisória.⁹¹

2.4.3 Da confiança legítima

A segurança jurídica é um conceito que se subdivide em duas partes: uma de natureza objetiva, relativa à certeza da positividade do ordenamento, na estabilidade jurídica e da realização do Direito, e outra de natureza subjetiva, relacionada à confiança depositada pelas pessoas no comportamento correto e leal do Poder Público. Nesse sentido, colacionamos as lições de Altamiro do Couto e Silva:⁹²

⁹⁰ VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 179.

⁹¹ A ação rescisória, disposta no artigo 485 do Código de Processo Civil, é o meio lícito, previsto em lei, para desconstituição dos efeitos da coisa julgada. Prescreve o referido artigo 485: “A sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando: I – se verificar que foi dada por prevaricação, concussão ou corrupção do juiz; II – proferida por juiz impedido ou absolutamente incompetente; III – resultar de dolo da parte vencedora em detrimento da parte vencida, ou de colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei; IV – ofender a coisa julgada; V – violar literal disposição de lei; VI – se fundar em prova, cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou seja provada na própria ação rescisória; VII – depois da sentença, o autor obtiver documento novo, cuja existência ignorava, ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável; VIII – houver fundamento para invalidar confissão, desistência ou transação, em que se baseou a sentença; IX – fundada em erro de fato, resultante de atos ou de documentos da causa. § 1.º Há erro, quando a sentença admitir um fato inexistente, ou quando considerar inexistente um fato efetivamente ocorrido. § 2.º É indispensável, num como noutro caso, que não tenha havido controvérsia, nem pronunciamento judicial sobre o fato”.

⁹² COUTO E SILVA, Altamiro do. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público Brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo

4. A segurança jurídica é entendida como sendo um conceito ou um princípio jurídico que se ramifica em duas partes, uma de natureza *objetiva* e outra de natureza *subjetiva*. A primeira, de natureza *objetiva*, é aquela que envolve a questão dos limites à retroatividade dos atos do Estado até mesmo quando estes se qualifiquem como atos legislativos. Diz respeito, portanto, à proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada. Diferentemente do que acontece em outros países cujos ordenamentos jurídicos frequentemente têm servido de inspiração ao direito brasileiro, tal proteção está há muito incorporada à nossa tradição constitucional e dela expressamente cogita a Constituição de 1988, no art. 5.º, inciso XXXVI. A outra, de natureza *subjetiva*, concerne à proteção à confiança das pessoas no pertinente aos atos, procedimentos e condutas do Estado, nos mais diferentes aspectos de sua atuação.

Modernamente, no direito comparado, a doutrina prefere admitir a existência de dois princípios distintos, apesar das estreitas correlações existentes entre eles. Falam os autores, assim, em *princípio da segurança jurídica* quando designam o que prestigia o aspecto *objetivo* da estabilidade das relações jurídicas, e em *princípio da proteção à confiança*, quando aludem ao que atenta para o aspecto *subjetivo*. Este último princípio (a) impõe ao Estado limitações na liberdade de alterar sua conduta e de modificar atos que produziram vantagens para os destinatários, mesmo quando ilegais, ou (b) atribui-lhe consequências patrimoniais por essas alterações, sempre em virtude da crença gerada nos beneficiários, nos administrados ou na sociedade em geral de que aqueles atos eram legítimos, tudo fazendo razoavelmente supor que seriam mantidos” (grifos do autor).

Como face subjetiva da segurança jurídica e fundamentando-se, por conseguinte, também no sobreprincípio do Estado de Direito, a confiança legítima está diretamente relacionada com a pessoa do particular e se orienta a protegê-lo diante do dano que a atuação estatal lhe possa causar.

A proteção da confiança (ou confiança legítima) tem o objetivo de, dando relevância às expectativas legitimamente havidas das manifestações do Estado e valorizando a boa-fé, conferir estabilidade, previsibilidade e calculabilidade aos atos, procedimentos e comportamentos estatais, conduzindo à possibilidade de preservação de atos (ainda que ilegais) e, especialmente, de seus efeitos.

Embora a segurança jurídica e a proteção da confiança não possam significar o engessamento da ordem jurídica, imobilizando o Estado e impedindo que sejam realizadas modificações em prol do interesse público, não é admissível que este mesmo Estado, em

decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei n.º 9.784/99). *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, n. 2, p. 3, abr.-maio-jun. 2005.

todas e quaisquer circunstâncias, possa atuar de forma contraditória àquela por ele mesmo imposta, desprezando as expectativas legitimamente havidas e surpreendendo os que se fiaram nos seus atos. Assim, faz-se necessário estabelecer um regime que permita a evolução do direito sem sacrificar a posição dos administrados que confiaram em sua estabilidade.

Em verdade, a confiança legítima é composta por elementos que, concretizados em normas de nível constitucional ou inferior, ou mesmo sendo extraídas da análise sistemática do ordenamento (aqui incluídas as manifestações jurisprudenciais), poderão servir de parâmetro para evitar que os particulares sejam surpreendidos por modificações legais ou na conduta do Estado que lhes firam os interesses ou lhes frustrem as expectativas, ainda que a manifestação estatal na qual se prenderam venha a ser considerada, posteriormente, inválida.

Nesse contexto, é de notar que a proteção da confiança atua como relativizador da legalidade, devendo-se dar prevalência àquela que represente, na hipótese específica, o interesse mais fundamental ou implique a supressão menos prejudicial da outra. Logo, recorrendo-se ao princípio da confiança, pressuposta a boa-fé, pode-se evitar uma visão estreita da legalidade e a configuração de situações de manifesta insegurança jurídica, privilegiando-se as expectativas legitimamente havidas (muitas vezes, por um longo período de tempo) e a imprescindível estabilidade das manifestações estatais. Mais ainda, poderá representar prudente solução para a consecução da justiça material no caso concreto.

Misabel Abreu Machado Derzi,⁹³ acerca do assunto, assim se pronuncia:

[...] A Administração tributária, com base na mesma lei, após ter publicado normas regulamentares, mais favoráveis ao contribuinte, pode alterar seu entendimento, considerando o primeiro, viciado. Ou mesmo, sem ter havido vício, poderá a Administração mudar as normas baixadas, para aperfeiçoar a legislação, adotando outra interpretação, admissível dentro do espaço compreensivo da lei? Aqui, sim, afloram os princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé objetiva, em plena força. Enfim tais princípios ressurgem, naqueles pontos em que as garantias se fragilizam,

⁹³ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 478-479.

pois os atos modificativos representam um agravamento da situação do cidadão-contribuinte. Se ele confiou na legislação vigente e se comportou exatamente de acordo com ela, obedecendo aos comandos de seu credor, em razão dos atos indutores da confiança, praticados pelo próprio Poder Executivo, seria ético que fossem punidos retroativamente, ou, mesmo, em certas circunstâncias, não se mantivessem aqueles atos para o passado? Será, exatamente nas mudanças das normas editadas, para onerar mais intensamente o contribuinte, o administrado, embora se tivessem mantido iguais as mesmas leis que as fundamentam, é que emergem os princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé. O mesmo fenômeno poderá ocorrer, na concreção de tais normas, nos atos administrativos individuais de lançamento, cobrança e autuações, que estiverem em desacordo com as leis que os dominam. Os erros originários, se prejudiciais ao contribuinte, poderão ser corrigidos de ofício ou mediante provocação. A solução modificadora não envolve a invocação da irretroatividade, da proteção da confiança ou da boa-fé. O que se apresenta é, a rigor, o retorno à legalidade. Mas diversas serão as consequências, se as modificações, ditas corretivas, se fizerem em detrimento da posição do contribuinte. Nessas circunstâncias, das alterações dos atos individuais ou de sua revogação, agravadoras dos deveres do cidadão contribuinte, novamente podem aflorar, de forma plena, a questão da irretroatividade (por analogia), da proteção da confiança e da boa-fé.

No direito pátrio, ainda são raras as manifestações acerca da segurança jurídica, entendida como proteção à confiança. Muito provavelmente, em função de ser antigo na tradição jurídica o dispositivo constitucional de garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada – reveladores da segurança jurídica, em seu sentido objetivo –, não houve grande preocupação em identificar a segurança jurídica sob a perspectiva subjetiva da proteção à confiança, como princípio constitucional, situado no mesmo patamar do princípio da legalidade.

Apenas há pouco é que a legislação da União, notadamente as Leis n.º 9.784, de 29.01.1999 (artigos 2.^o⁹⁴ e 54⁹⁵), 9.868, de 10.11.1999 (artigo 27),⁹⁶ e 9.882, de 03.12.1999

⁹⁴ Art. 2.º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

⁹⁵ Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

⁹⁶ Art. 27. 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.

(artigo 11),⁹⁷ que dispõem, respectivamente, sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, a ação direta de inconstitucionalidade e a arguição de descumprimento de preceito fundamental, referiram-se à segurança jurídica, quer como princípio geral da Administração Pública, a justificar a permanência no mundo jurídico de atos administrativos inválidos, quer como valor constitucional a ser ponderado, em determinadas situações, com os princípios da supremacia da Constituição e da nulidade *ex tunc* da lei inconstitucional.

Nessa mesma esteira de raciocínio andou a jurisprudência dos Tribunais Superiores, sendo escassas as decisões em que o princípio da segurança jurídica é invocado para solver questões não abrangidas pelo direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada, tais como aquelas concernentes à manutenção de atos inválidos se comprovada a boa-fé dos destinatários na percepção das vantagens dele emanadas. Destacamos, contudo, os acórdãos proferidos pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, nos autos do MS 25963/DF,⁹⁸ do MS 24268/MG⁹⁹ e do MS

⁹⁷ Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental, 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.

⁹⁸ Ementa: Servidor público. Funcionário. Aposentadoria. Cumulação de gratificações. Anulação pelo Tribunal de Contas da União – TCU. Inadmissibilidade. Ato julgado legal pelo TCU há mais de cinco (5) anos. Anulação do julgamento. Inadmissibilidade. Decadência administrativa. Consumação reconhecida. Ofensa a direito líquido e certo. Respeito ao princípio da confiança e segurança jurídica. Cassação do acórdão. Segurança concedida para esse fim. Aplicação do art. 5.º, inc. LV, da CF, e art. 54 da Lei federal n.º 9.784/99. Não pode o Tribunal de Contas da União, sob fundamento ou pretexto algum, anular aposentadoria que julgou legal há mais de 5 (cinco) anos (STF, Tribunal Pleno, MS n.º 25963/DF, j. 23.10.2008, DJe 222, 20.11.2008, Rel. Min. Cesar Peluso).

⁹⁹ Ementa: Mandado de segurança. 2. Cancelamento de pensão especial pelo Tribunal de Contas da União. Ausência de comprovação da adoção por instrumento jurídico adequado. Pensão concedida há vinte anos. 3. Direito de defesa ampliado com a Constituição de 1988. Âmbito de proteção que contempla todos os processos, judiciais ou administrativos, e não se resume a um simples direito de manifestação no processo. 4. Direito constitucional comparado. Pretensão à tutela jurídica que envolve não só o direito de manifestação e de informação, mas também o direito de ver seus argumentos contemplados pelo órgão julgador. 5. Os princípios do contraditório e da ampla defesa, assegurados pela Constituição, aplicam-se a todos os procedimentos administrativos. 6. O exercício pleno do contraditório não se limita à garantia de alegação oportuna e eficaz a respeito de fatos, mas implica a possibilidade de ser ouvido também em matéria jurídica. 7. Aplicação do princípio da segurança jurídica, enquanto subprincípio do Estado de Direito. Possibilidade de revogação de atos administrativos que não se pode estender indefinidamente. Poder anulatório sujeito a prazo razoável. Necessidade de estabilidade das situações criadas administrativamente. 8. Distinção entre atuação administrativa que independe da audiência do interessado e decisão que, unilateralmente, cancela decisão anterior. Incidência da garantia do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal ao processo administrativo. 9. Princípio da confiança como elemento do princípio da segurança jurídica. Presença de um componente de ética jurídica. Aplicação nas relações jurídicas de direito público. 10. Mandado de Segurança deferido para determinar observância do princípio do contraditório e

22357/DF,¹⁰⁰ nos quais o princípio da segurança jurídica foi qualificado como subprincípio do Estado Democrático de Direito, harmonizando-se com o anteriormente exposto, acerca do princípio da proteção da confiança.

da ampla defesa (CF art. 5.º LV) (STF, Tribunal Pleno, MS n.º 24268/MG, j. 05.02.2004, *DJ* 17.09.2004, relator para acórdão Min. Gilmar Mendes).

¹⁰⁰ Ementa: Mandado de segurança. 2. Acórdão do Tribunal de Contas da União. Prestação de Contas da Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – INFRAERO. Emprego público. Regularização de admissões. 3. Contratações realizadas em conformidade com a legislação vigente à época. Admissões realizadas por processo seletivo sem concurso público, validadas por decisão administrativa e acórdão anterior do TCU. 4. Transcurso de mais de dez anos desde a concessão da liminar no mandado de segurança. 5. Obrigatoriedade da observância do princípio da segurança jurídica enquanto subprincípio do Estado de Direito. Necessidade de estabilidade das situações criadas administrativamente. 6. Princípio da confiança como elemento do princípio da segurança jurídica. Presença de um componente de ética jurídica e sua aplicação nas relações jurídicas de direito público. 7. Concurso de circunstâncias específicas e excepcionais que revelam: a boa fé dos impetrantes; a realização de processo seletivo rigoroso; a observância do regulamento da Infraero, vigente à época da realização do processo seletivo; a existência de controvérsia, à época das contratações, quanto à exigência, nos termos do art. 37 da Constituição, de concurso público no âmbito das empresas públicas e sociedades de economia mista. 8. Circunstâncias que, aliadas ao longo período de tempo transcorrido, afastam a alegada nulidade das contratações dos impetrantes. 9. Mandado de Segurança deferido (STF, Tribunal Pleno, MS n.º 22357/DF, j. 27.05.2004, *DJ* 05.11.2004, Rel. Min. Gilmar Mendes).

Capítulo 3

OS INCENTIVOS FISCAIS

3.1. Noções preliminares

Os chamados incentivos fiscais inserem-se em um contexto de reposicionamento da atuação do Estado perante a ordem econômica, o qual deve exercer, em relação à atividade econômica, funções de fiscalização, incentivo e planejamento. É o que determina o artigo 174 da Constituição Federal:

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 (destacamos).

Com o escopo de exercer suas funções, o Estado, conforme exposto no Capítulo 1, pode regular o comportamento dos indivíduos da sociedade, por meio de normas coercitivas, bem como induzir o cometimento de ações desejadas, mediante as chamadas normas promocionais, como observado por Norberto Bobbio,¹⁰¹ ou, segundo Eros Roberto Grau,¹⁰² das chamadas *normas de intervenção por indução*:

No caso das *normas de intervenção por indução* defrontamo-nos com preceitos que, embora prescritivos (deônticos), não são dotados da mesma carga de cogência que afeta as normas de intervenção por direção. Trata-se de normas *dispositivas*. Não, contudo, no sentido de suprir a vontade dos seus destinatários, porém, na dicção de Modesto Carvalhosa, no de “levá-lo a uma opção econômica de interesse coletivo e social que transcende os limites do querer individual”. Nelas, a sanção, tradicionalmente manifestada como *comando*, é substituída pelo expediente do *convite* – ou, como averba Washington Peluso Albino de Souza – de “*incitações, dos estímulos, dos incentivos, de toda ordem, oferecidos, pela lei, a quem participe de determinada atividade de interesse geral e patrocinada, ou não, pelo Estado*”. Ao destinatário da norma resta aberta a alternativa de não se deixar por ela seduzir, deixando de aderir à prescrição nela vinculada. Se

¹⁰¹ Ver item 1.3.1.

¹⁰² GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 148-149.

adesão a ela manifestar, no entanto, resultará juridicamente vinculado por prescrições que correspondem aos benefícios usufruídos em decorrência dessa adesão. Penetramos, aí, no universo do direito premial.

As normas de incentivo – típicas normas de indução (ou normas de direito promocional, como exposto no capítulo anterior) – surgiram em um momento em que o Estado, até então sem nenhuma ingerência na economia, passou a intervir na ordem econômica, valendo-se, notadamente, da tributação para tanto, por consistir a mesma em um rico instrumento de indução dos comportamentos dos agentes econômicos.

Ou seja, por serem a maior fonte de renda do Estado, os tributos têm grande repercussão sobre a economia, deles podendo nascer, inclusive, facilidades e/ou dificuldades para o exercício das atividades empresariais, configurando, pois, instrumento de intervenção do Estado na economia. É o que preleciona Alfredo Augusto Becker:¹⁰³ “Ora, o Direito Tributário é justamente o instrumento fundamental do Estado para poder realizar sua intervenção na economia”.

Os tributos, pois, como instrumento de intervenção das pessoas políticas na economia, para fins de alcance das respectivas autonomias financeiras, apresentam funções que os diferenciam de acordo com a sua natureza fiscal ou extrafiscal.

Originariamente, os tributos foram instituídos para dotar o Estado de recursos, viabilizando, assim, o exercício de suas atividades essenciais. Essa é a chamada função fiscal do tributo.

Entretanto, em um determinado momento, os tributos deixaram de ser apenas fonte de receita para o Estado e passaram também a ser instituídos, majorados e até extintos com outra finalidade: a de intervenção do Estado na economia. A essa finalidade dos tributos deu-se o nome de extrafiscalidade.

¹⁰³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 629.

3.1.1. Fiscalidade e extrafiscalidade

Conforme anteriormente asseverado, por meio da tributação, o Estado arrecada recursos para suprir as despesas concernentes ao desempenho de suas atividades essenciais, sendo esta a função fiscal da tributação. Sobre o assunto André Elali¹⁰⁴ tece as seguintes considerações:

Para a manutenção do Estado, faz-se 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 a fiscalidade.

Contudo, além de abastecerem de recursos os cofres públicos, viabilizando as atividades do Estado, os tributos têm também por finalidade estimular ou desestimular comportamentos, por razões econômicas, políticas, sociais etc., desempenhando, pois, função extrafiscal.

A respeito do tema preleciona Roque Antonio Carrazza:¹⁰⁵

Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. Por aí se vê que a extrafiscalidade nem sempre causa perda de numerário; antes, pode aumentá-lo, como, por exemplo, quando se exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros.

Assim, a extrafiscalidade pode tanto promover o *estímulo fiscal* como o *desestímulo fiscal*, como pondera o ilustre professor:¹⁰⁶

¹⁰⁴ ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007. p. 39.

¹⁰⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 116, nota 68.

¹⁰⁶ Idem, *ibidem*, p. 908, nota 07.

[...] a extrafiscalidade também se manifesta por meio de *desestímulos fiscais*, que induzem os contribuintes a não assumirem condutas que, embora lícitas, são havidas por impróprias, sob os aspectos político, econômico ou social. Este objetivo é alcançado por meio da exacerbação da carga tributária, respeitado, evidentemente, o *estatuto do contribuinte*. Exemplificando, a fixação de alíquotas altíssimas para o imposto de importação quando incide sobre produtos voluptuários (*e.g.*, perfumes), mais do que aumentar a receita tributária, visa a inibir a aquisição destes produtos e, não raro, proteger a indústria nacional.

Não há, contudo, tributos que se prestam a realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. As duas finalidades convivem harmonicamente, havendo, somente, a predominância de uma sobre a outra. Este é o entendimento de Alfredo Augusto Becker:¹⁰⁷

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de *arrecadação* de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de *intervenção* estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo (destaques originais).

A extrafiscalidade – criada com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa – é, pois, um dos mecanismos pelos quais os incentivos se materializam.

Conforme exposto, as normas que concedem os incentivos são diferenciadas por não preverem uma sanção no sentido tradicional, mas um prêmio, para justamente estimular o comportamento pretendido.

Vale dizer, a administração pública, utilizando-se do mecanismo da extrafiscalidade, por meio das chamadas “normas de incentivo fiscal”, estabelece situações desonerati-

¹⁰⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 623.

vas, que estimulam a realização de determinado comportamento que prestigie os interesses públicos.

Analisando os incentivos fiscais como forma de intervenção do Estado na economia, Tercio Sampaio Ferraz Júnior¹⁰⁸ preleciona o seguinte:

[...] se ao Direito Econômico compete definir a política na qual são determinadas as condições em que os incentivos serão oferecidos, é, dentre outros, por meio de mecanismos de tributação que esses incentivos se materializam.

Acerca da inserção dos incentivos fiscais na seara da extrafiscalidade, Celso Ribeiro Bastos¹⁰⁹ assevera que:

Os incentivos fiscais, por seu turno, estão compreendidos no campo da extrafiscalidade. Esta se define como o emprego de instrumentos tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios, ou seja, com o objetivo de estimular comportamentos dos particulares, possíveis contribuintes, e não para carrear recursos financeiros aos cofres públicos.

A extrafiscalidade é, pois, característica das normas de incentivo fiscal, razão pela qual a abordagem do tema, ainda que de forma sucinta, se fazia indispensável ao desenvolvimento do presente estudo.

3.1.2. *Incentivos tributários e financeiros*

José Souto Maior Borges¹¹⁰ chama atenção para tal distinção, para fins de identificação do regime jurídico dos incentivos e, conseqüentemente, melhor tratamento doutrinário da matéria.

¹⁰⁸ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Crédito-prêmio de IPI e incentivo fiscal setorial: da inaplicabilidade do art. 41 do ADCT da CF/1988. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Crédito prêmio de IPI: estudos e pareceres III*. Barueri: Manole, 2005. p. 37.

¹⁰⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. Incentivos fiscais – Zona Franca de Manaus – Parecer. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, v. 6, n. 22, p. 171, jan.-mar. 1998.

¹¹⁰ BORGES, José Souto Maior. Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 41-42, p. 43-54, jan.-jun. 1977.

Explica o autor que a circunscrição do Direito Tributário nasce com a ocorrência do fato jurídico tributário e termina com o pagamento do tributo. Extinto o crédito tributário, seja pelo pagamento, seja por qualquer uma das outras causas de extinção do crédito, prescritas no rol do artigo 156 do Código Tributário Nacional,¹¹¹ não mais se cogitará de matéria tributária, mas de matéria financeira e de relações, sobretudo intergovernamentais de participação nos tributos, tais como o ICMS, o IPI e o imposto de renda, submetidos a regime de coparticipação entre as pessoas jurídicas de direito interno. Nesse sentido, sustenta que:¹¹² “Pago o tributo, extingue-se a relação tributária e, conseqüentemente, as relações que daí surgirem entre o fisco e o contribuinte serão de outra ordem – ou seja, financeira”.

As finanças públicas envolvem toda a atividade financeira do Estado: (i) receita (tributária ou não), (ii) despesa, (iii) orçamento, (iv) crédito público. Sendo assim, o direito financeiro regula a atividade financeira estatal como um todo, enquanto o direito tributário regula apenas a atividade tributária estatal, excluídas as demais.

No que tange à relação jurídico-tributária, a exigência do tributo pelo Estado corresponde a uma relação jurídica entre fisco e contribuinte, instaurada em decorrência do fato jurídico da obrigação tributária. Ocorrendo o fato descrito na hipótese de incidência, instaura-se o vínculo obrigacional tributário, ou seja, estrutura-se a obrigação tributária.

Tal obrigação é extinta, como afirmado anteriormente, pela ocorrência de um dos fatos elencados no artigo 156 do Código Tributário Nacional, sendo o mais comum o pagamento. Extinto o crédito tributário, estará extinta a obrigação tributária.

¹¹¹ Segundo o artigo 156 do Código Tributário Nacional, extinguem o crédito tributário: I – o pagamento; II – a compensação; III – a transação; IV – remissão; V – a prescrição e a decadência; VI – a conversão de depósito em renda; VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1.º e 4.º; VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2.º do artigo 164; IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X – a decisão judicial passada em julgado; e XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

¹¹² BORGES, José Souto Maior. Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 41-42, p. 44, jan.-jun. 1977.

Pois bem. Com o pagamento do tributo, extingue-se o vínculo obrigacional tributário e dá-se início às relações de caráter financeiro. Nesse sentido, é o entendimento do Professor Ives Gandra da Silva Martins,¹¹³ cujas lições ora transcrevemos:

No campo do Direito Tributário, as relações estudadas são exclusivamente de subordinação, impondo o Estado o tributo, nos termos da Constituição e por força de lei, devendo o contribuinte ou responsável adimplir o determinado pela legislação, nas operações ou situações definidas como impositivas.

No momento em que a obrigação tributária é adimplida – neste exato momento – cessam as relações Fisco-contribuinte e os recursos ingressados nas burras estatais passam a ser guiados por regras de um outro direito, que é o Direito Financeiro. E a entidade federativa passa a ter da receita recebida o pleno e livre arbítrio para destinar os recursos que lhe pertencem a quem desejar, dentro da lei e da Constituição.

[...]

No incentivo fiscal, a ocorrência do estímulo é anterior ao pagamento do tributo, que deixa de ser feito. Se for isenção, nasce a obrigação tributária, que não se concretiza em crédito tributário, por força do estímulo.

Já no incentivo financeiro, nasce a obrigação tributária, nasce o crédito tributário, extingue-se o crédito tributário pelo pagamento e os recursos ingressam nos cofres estatais, nos termos da legislação e do orçamento, podendo o Estado fazer o que bem entender – pois os recursos lhe pertencem –, inclusive financiar as empresas contribuintes de ICMS.

Ou seja, os incentivos fiscais-tributários atuam diretamente na regra-matriz de incidência do tributo, seja isentando, seja reduzindo alíquota ou base de cálculo, seja outorgando créditos presumidos, etc. Nesses casos, a exação nem chega a ser paga por completo, pois o benefício outorgado reduziu ou impediu (no caso das isenções) o nascimento da obrigação e do crédito tributário.

Já no caso dos incentivos financeiros o benefício se verificará tão somente após a extinção do crédito tributário.

Sendo assim, pode-se concluir que as normas de incentivo, muito embora, na grande maioria das vezes – com exceção daquelas que agravam o tributo para promover determinado comportamento –, desonerem o contribuinte, não estão submetidas, exclusiva-

¹¹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O ICMS e o regime jurídico de incentivos financeiros outorgados pelos Estados e o Comunicado CAT n.º 36/04 de São Paulo – distinção entre incentivos financeiros e fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 112, p. 140-141, jan. 2005.

mente, ao regime jurídico de direito tributário. É que, nas relações jurídicas de direito tributário, o contribuinte figura como devedor, na posição de sujeito passivo, e o Poder Público, credor, na condição de sujeito ativo. Já na relação jurídica das normas de incentivo, o Estado, antes credor, passa à condição de devedor e o contribuinte, antes devedor, passa a figurar como credor.

Portanto, os incentivos fiscais representam despesa para o Poder Público, como bem observa José Eduardo Soares de Melo:¹¹⁴

Em realidade, os incentivos fiscais representam dispêndio para o poder público e benefício para os contribuintes, em razão de que só podem ser enquadrados em regime jurídico distinto do tributário, compreendendo este o auferimento de receitas públicas (tributos).

É certo que nem toda ajuda ou espécie de simplificação de formalidades pode ser definida como “incentivo fiscal”. A Constituição Federal, de um modo geral, prevê incentivos que serão concedidos sob a forma de isenção, denominados “incentivos fiscais”, que podem vir acompanhados ou não com incentivos de natureza financeira. Nesse sentido se pronunciou Heleno Taveira Tôrres:¹¹⁵

Mas, numa análise do regime constitucional dos auxílios estatais, encontramos as seguintes modalidades de incentivos autorizados na Constituição: aqueles sob a forma de isenção total ou parcial (crédito presumido, redução de alíquota etc.), chamados de “incentivos tributários”, que podem vir de modo autônomo ou em concomitância com as espécies dos chamados “incentivos financeiros”, os quais, por exclusão, são aplicáveis a todos os outros casos em que não persistam vinculações à regra-matriz de incidência de um dado tributo, agregando-se nova relação jurídica àquela de natureza estritamente “tributária” ou mesmo independente desta. Os *incentivos financeiros*, que podem adquirir diversas formulações, a depender do efeito pretendido, como juros baixos em empréstimos, emprego de recursos e outros, configuram, pois, relação jurídica própria, autônoma em face da relação tributária (destaques do autor).

¹¹⁴ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 334.

¹¹⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Crédito prêmio de IPI: estudos e pareceres*. Coordenação de Paulo de Barros Carvalho. Barueri: Manole, 2005. p. 162.

O Professor José Souto Maior Borges,¹¹⁶ por sua vez, leciona que os incentivos fiscais, *lato sensu*, podem estar relacionados tanto com o direito tributário quanto com o direito financeiro. Confira-se:

Assim sendo, os incentivos fiscais em sentido lato podem relacionar-se quer ao âmbito tributário (incentivos tributários propriamente ditos, como as isenções e reduções de tributo), quer por exclusão ao âmbito financeiro (p. ex., financiamento empresarial). Se o incentivo não visa o tributo, mas a receita tributária, terá como objeto uma relação jurídica instaurada após a extinção da relação tributária, dado que alcança receita pública já realizada. Noutras palavras: será um incentivo financeiro *stricto sensu*.

Um caso muito comum e bastante discutido no âmbito dos incentivos fiscais, e que contempla tanto “incentivos tributários” como “incentivos financeiros”, é o da denominada “guerra fiscal”, em que os Estados e o Distrito Federal editam leis, decretos e atos administrativos outorgando incentivos diversos, e que o Professor José Eduardo Soares de Melo,¹¹⁷ com a didática que lhe é característica, assim descreve:

Os Estados (e o DF) têm expedido leis, decretos e atos administrativos outorgando vantagens fiscais, financeiras, creditícias e operacionais, que podem afetar 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) financeiras: 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 empresas de turismo;
- c) estímulo para infraestrutura: 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 profissional.

¹¹⁶ BORGES, José Souto Maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 85, dez. 2000.

¹¹⁷ MELO, José Eduardo Soares de. Incentivos fiscais de ICMS: aspectos críticos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007. p. 233.

Nota-se, pois, que, para se determinar a natureza do incentivo, mister analisar a relação jurídica estabelecida entre os sujeitos e o objeto da obrigação.

Como bem se pode constatar da leitura do texto anteriormente transcrito, os benefícios financeiros existentes em nosso ordenamento, por exemplo, são, atualmente, em sua grande maioria, verdadeiros incentivos creditícios, regidos por normas outras que não de direito tributário, mas de direito financeiro.

Nos benefícios de ordem tributária há o exercício da competência exonerativa, que atua diretamente no campo da norma jurídica de incidência tributária, o que não ocorre com os incentivos extrafiscais, em que se dá o exercício da autonomia financeiro-política da pessoa jurídica tributante.

Desse modo, o regime jurídico a que estão sujeitos os incentivos fiscais tributários não é o mesmo a que se submetem os incentivos de natureza financeira, até por configurarem estes últimos relações jurídicas opostas às de natureza estritamente tributária.

Por certo, tanto um quanto o outro devem observância aos comandos insertos na Constituição Federal. Todavia, não se submetem ao rigor normativo do direito tributário.

Por outro lado, é inconteste que, para a concessão de um benefício fiscal, há de serem observados determinados limites constitucionais, a fim de evitar que estes acabem por instituir privilégios odiosos, rechaçados pelo ordenamento jurídico vigente. Nesse sentido, são as considerações que seguem.

3.1.3. Limites constitucionais – incentivos x privilégios

Conforme anteriormente exposto, o exercício da competência em matéria tributária deve estar em observância com todos os contornos constitucionais. São limites intransponíveis e que não admitem exceções, salvo aquelas previamente determinadas.

Por isso, toda regra que institua “benefícios fiscais” deve estar acompanhada de motivos constitucionais vinculados a outras competências materiais – competências estas relativas à delimitação das funções do Estado –, como desenvolvimento nacional ou regional, garantia de emprego, redução da pobreza, redução da desigualdade entre as pessoas ou entre as regiões, etc., sob pena de afronta ao princípio da não discriminação, do equilíbrio do pacto federativo, da supremacia do interesse público sobre o interesse privado, entre outros.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988 traz inúmeros casos de competência material que justificam a criação de incentivos fiscais. A título ilustrativo, citamos: (i) artigo 149, quando as contribuições de intervenção no domínio econômico se prestarem a funções de estímulo; (ii) artigos 150, II, e 3.º, quando exige redução de desigualdades; (iii) artigos 151, I, e 43, § 2.º, ao dispor sobre condições para a criação de incentivos fiscais, em detrimento do dever de uniformidade territorial dos tributos; (iv) artigo 146, III, *c*, no que tange aos incentivos que as pessoas políticas devem conceder às cooperativas; (v) artigos 146, III, *d*, 170, IX, e 179, que dispõe que às microempresas e às empresas de pequeno porte deve ser conferido tratamento jurídico diferenciado, a fim de incentivá-las; (vi) artigos 149, § 2.º, I, 153, § 3.º, III, e 155, § 2.º, X, *a*, no que concerne ao desenvolvimento do comércio exterior, para estimular as exportações, entre tantos outros.

Nesse contexto, enquanto concedido sob o amparo constitucional, o incentivo fiscal é legítimo, na medida em que terá por escopo a redução da desigualdade e a promoção do bem comum, o desenvolvimento nacional ou regional, ou seja, a supremacia do interesse público sobre o interesse privado. Não é rechaçado o incentivo que invista em condições-meio para o atingimento de finalidades públicas ou privadas coletivamente relevantes, mas sob os desígnios constitucionais de promoção da quebra de desigualdades ou fortalecimento dos direitos individuais ou sociais, ou, ainda, a economia nacional.

Possuem, portanto, os incentivos a finalidade de impulsionar ações ou de corrigir distorções do sistema econômico, visando atingir certos benefícios, cujo alcance poderia ser tanto ou mais dispendioso para o Estado, se tivesse que agir com os seus próprios recursos.

Vale dizer, os incentivos fiscais são meros instrumentos para que outras competências do Estado alcancem seus resultados, alheados dos meramente tributários.

Não dependem, pois, de capacidade contributiva ou qualquer outro princípio constitucional de justiça tributária – até porque são concedidos, na maioria das vezes, após comprovação da capacidade econômica dos sujeitos para atender às condições requeridas –, uma vez que visam, em detrimento da seara individual, da microeconomia, ordenações macroeconômicas, em favor de interesses públicos envolvidos.

É certo que o incentivo fiscal deve ser concedido sob alguma forma de onerosidade, ou seja, troca-se a carga tributária pelo compromisso de se atender e se destinar à sociedade aquele excedente de riqueza que não foi captado em um primeiro momento.

E é nesta onerosidade ou retributividade que se encontra o fundamento de validade do incentivo fiscal. Ou seja, a norma veiculadora do incentivo deve estar sempre associada aos valores insculpidos no texto constitucional.

Com efeito, para que se possa encontrar o fundamento de validade dos incentivos fiscais, é necessário que nos afastemos de posições que neguem ou valorizem, excessivamente, a aplicação dos princípios constitucionais tributários quando da concessão destes, sendo necessária a ponderação dos princípios de índole constitucional, como bem aponta Marcos André Vinhas Catão:¹¹⁸

Desta feita, a aplicação dos princípios tributários não pode ser cotejada sem estar enquadrada em um contexto de valoração de suas regras-matrizes constitucionais, tais como o princípio da igualdade, da isonomia e até mesmo o da capacidade contributiva, como bem aponta Acosta España ao mencionar que:

“No se trata de mantener con rigor un principio de igualdad formal frente al impuesto, sino de atender a la totalidad de la justicia que pueda exigir una situación aparentemente excepcional respecto de la justicia distributiva, que no considere como instrumento de distribución solo al impuesto.

¹¹⁸ CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 31.

Se alega que contradice el principio de capacidad tributaria la concesión de exenciones. Es éste un principio constitucional que, en todo caso, debe tener en cuenta la integridad de la situación del sujeto frente al Estado. No simplemente debe tenerse en cuenta su nivel de renta o de patrimonio, sinu su aportación al bien común en su totalidad, lo que puede exigir que por motivos de justicia se le conceda un trato fiscal excepcional”.

Em prol da preservação de valores que requerem estímulos e proteção, os princípios constitucionais tributários devem ser relativizados quando da concessão de incentivos fiscais. Nesse sentido, são as lições de Heleno Taveira Tôrres:¹¹⁹

[...] Tampouco pode dizer-se que haja alguma ruptura do equilíbrio que o princípio da isonomia reclama. O Estado, nas suas funções de intervenção, sem qualquer afetação ao princípio da igualdade, quanto aos demais que não são alcançados por tais medidas, poderá administrar sua concessão, nos limites da legalidade, como medida para alcançar os fins ou valores constitucionais que requeiram estímulo ou proteção.

Para que possam, pois, os incentivos fiscais ser concedidos de forma válida, mister que a respectiva norma concessiva esteja assente com o texto constitucional e os valores deste emanados.

E, tendo por base o texto constitucional, não se supõe que os incentivos fiscais correspondam a favores ou privilégios odiosos, como bem observado por Aires F. Barreto:¹²⁰

Não se suponha que os incentivos possam ser encarados como favor ou como privilégio. A doutrina, de modo uníssono, refuta tal equivocado entendimento. Os incentivos, sejam os que se expressam por isenções, sejam os manifestados por outras modalidades de desonerações tributárias, totais ou parciais, são mecanismos de indução das condutas capazes de realizar interesse público que a lei considera relevante. São, portanto, medidas que consagram a supremacia do interesse público e que se incluem na competência legislativa do ente tributante, pois, como afirma Souto Borges, “[...] se há um poder de tributar ou de imposição, e um poder tributário ou financeiro, é óbvio que tem de existir o poder de isentar” (*Isenções Tributárias*, Sugestões Literárias, São Paulo, 1969, p. 29).

¹¹⁹ TÔRRES, Heleno Taveira. *Crédito prêmio de IPI: estudos e pareceres*. Coordenação de Paulo de Barros Carvalho. Barueri: Manole, 2005. p. 159

¹²⁰ BARRETO, Aires F. Benefícios fiscais a programas especiais de exportação-BEFIEX. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 42, p. 168, out.-dez. 1997.

Na mesma esteira, Santos Verginiér adverte: “[...] a concessão do benefício isentivo da regra tributária está condicionada particularmente à supremacia do interesse público, ao contrário da ultrapassadíssima concessão do benefício fiscal como privilégio de minorias representativas de certas camadas sociais. Com muito acerto, por isso Aliomar Baleeiro enfatiza que no mundo moderno, democrático e de sufrágio universal não há mais lugar para isenções concedidas como privilégios de classes ou pessoas, como as do *ancien regime*” (*A Norma de Isenção Tributária*, Ed. RT, S. Paulo, 1975, p. 56)” (destaques do autor).

Na mesma esteira de raciocínio pronunciou-se Ricardo Lobo Torres,¹²¹ ao asseverar que “o Estado, portanto, sob a reserva do possível ou dentro das forças do orçamento, pode conceder subvenções, subsídios ou incentivos nos casos de pobreza relativa. São privilégios permitidos que nada têm de odiosos”.

Forte nesta linha de ideias, e com base no disposto no subitem 3.1.2 acima (incentivos tributários e financeiros), quer nos parecer que, paralelamente aos princípios constitucionais tributários, e considerando uma teoria geral de desoneração tributária, a análise dos incentivos fiscais deve sempre levar em conta os demais anseios espalhados em uma determinada ordem jurídica, sem desbordar, por certo, os princípios e objetivos colimados no texto constitucional.

Muito se discute, por exemplo, da conciliação do princípio da isonomia tributária com incentivos fiscais que digam respeito, entre outros, ao estímulo de novas ou determinadas indústrias.

Nesse caso específico, não haveria afronta ao princípio da isonomia se o legislador concedesse determinado incentivo que beneficiasse certo setor industrial, fundado em análise socioeconômica que analisasse as possibilidades de desenvolvimento daquele ramo de atividade econômica. Ou seja, não violaria o princípio da isonomia caso houvesse a concessão de benefícios, no âmbito do ICMS – abstraindo-se a questão da legitimidade de normas inerentes à matéria no campo deste tributo –, que outorgasse incentivos às indústrias

¹²¹ TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 136.

cítricas de determinado Estado, e não outorgasse os mesmos incentivos às indústrias de refrigerantes.

Isso porque, embora ambos atuem em setores semelhantes, a violação ao princípio da isonomia não se verificaria, posto que se trata de atividades distintas e cuja atividade empresarial pode se dar sob diferentes perspectivas geoeconômicas (uma região propícia ao cultivo daquela agricultura combinado com o fato de o setor primário poder absorver maior quantidade de mão de obra do que uma indústria de refrigerantes). Nesse caso, a isonomia só seria violada se os incentivos fossem concedidos apenas a algumas indústrias cítricas, seja por qualquer critério, seja por se tratar de indústrias novas, menores ou maiores etc.

Há que observar ainda que, em que pesem os incentivos fiscais deverem sempre ser norteados por fundamentos constitucionais, há certas situações em que tal vínculo não se faz tão evidente.

É o caso das hipóteses de força maior, de calamidade pública ou similares, que o sopesamento entre valores constitucionais e princípios tributários há de ser superado. Envolvem circunstâncias em que a discriminação é feita em razão de excepcionalíssima situação. Desenvolve-se, ainda que paradoxalmente, aos princípios veiculados no art. 3.º da Constituição, concernentes à necessidade, por exemplo, de manutenção de um setor econômico ou atividade importante, bem como de condições básicas ou essenciais à promoção do trabalho, ante a necessidade de uma situação de emergência.

A título ilustrativo, podemos citar a paralisação de determinada indústria localizada em região que tenha sido atingida por enchente, o que a inviabiliza de exercer regularmente suas atividades.

Portanto, podemos concluir que os princípios tributários aplicam-se sempre à concessão de incentivos fiscais. Todavia, por outro lado, tais princípios podem ser sopesados, balanceados por outros princípios constitucionais de natureza não tributária. Isso ocorre de forma mais ou menos intensa, como nas situações de força maior acima ressaltadas.

Deve haver, portanto, certa razoabilidade na graduação e na calibragem dos incentivos. Se determinado ente político resolve incentivar uma indústria, não pode fazê-lo sem limite temporal, ou alçá-lo, sem previsão constitucional, à categoria de um ente imune, fenômeno este que, vale lembrar, estabelece expressamente a incompetência das entidades tributantes para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e previamente caracterizadas.

Assim, quando se está diante de uma situação em que o dever de contribuir se manifesta não sob a forma de pagamento de tributos, mas de prestação à sociedade, o incentivo torna-se justificável, com a ressalva da avaliação de seus fundamentos a fim de tê-los adequado aos valores e ao ordenamento a que se encontra submetido.

3.2. Conceito

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 14, conceitua os “incentivos fiscais tributários” como todas as medidas de apoio ou estímulo instituídas legalmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, circunscritas ao mecanismo desagravatório dos tributos.

Prescreve o referido dispositivo legal:

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:

[...]

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

Ou seja, o artigo 14 da Lei Complementar n.º 101, de 04.05.2000 delimitou o seu campo de abrangência aos incentivos fiscais tributários, de que decorra renúncia de receita tributária ou, melhor dizendo, renúncia de crédito tributário.

Além dos incentivos fiscais tributários, há ainda, conforme exposto, os incentivos fiscais financeiros, que não consubstanciam renúncia de receita, mas aplicação de receita já consolidada no patrimônio público.

Assim, entendemos por “normas de incentivo fiscal” aquelas cuja finalidade é a motivação dos particulares na adoção de determinado comportamento que coincida com os interesses à obtenção do bem-estar social, e/ou do desenvolvimento de determinado setor de atividade, região, ou país. Terão natureza jurídica tributária – incentivo fiscal tributário – tanto as normas que dispuserem sobre renúncia de receita quanto aquelas cuja carga tributária for elevada com o intuito de coibir determinado comportamento do cidadão; terão natureza jurídica financeira – incentivo fiscal financeiro – as normas que consubstanciarem aplicação de receita já consolidada no patrimônio público.

Nossas assertivas estão amparadas na doutrina de Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves,¹²² que assim se posicionaram:

A expressão “incentivo fiscal” comporta diversas valorações, tendo sido utilizada, ao longo do tempo, para referir as mais diversas modalidades de normas fiscais, algumas exonerativas, outras agravadoras de carga tributária. Todas, porém, tendentes a estimular, incentivar, animar o contribuinte a adotar determinados comportamentos.

Trata-se de regras jurídicas de motivação dos particulares na adoção de tal ou qual espécie de comportamento, que coincide com os interesses e objetivos considerados imprescindíveis ou desejáveis à obtenção do bem-estar social e/ ou do desenvolvimento nacional, na estimação estatal, traduzida em normas legais.

Nesse sentido, temos as didáticas ponderações de Aires F. Barreto:¹²³

¹²² ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Artur Lima. Crédito-prêmio de IPI – direito adquirido – recebimento em dinheiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 55, p. 166, jan.-mar. 1991.

¹²³ BARRETO, Aires F. Benefícios fiscais a programas especiais de exportação-BEFIEX. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 42, p. 1678, out.-dez. 1997.

Estímulos fiscais são tratamentos legais menos gravosos, ou desonerativos da carga tributária, concedido a pessoas, físicas ou jurídicas, que pratiquem atos ou desempenhem atividades consideradas relevantes às diretrizes da política econômica e, ou, social traçada pelo Estado.

Os estímulos representam, assim, instrumentos jurídicos de que dispõe o Estado para atingir interesses públicos considerados relevantes, sendo comum sua utilização para criar, impulsionar ou incrementar os resultados das políticas de desenvolvimento nacional.

Por intermédio desse instrumento jurídico-fiscal, o Estado concita os particulares ao desempenho de certos misteres que coincidem com interesses que a política estatal considerou imprescindível à obtenção do bem-estar social. Técnicas de encorajamento, fórmulas convidativas são engendradas pelos Governos, visando a estimular certos comportamentos necessários à realização das metas econômico-sociais por eles fixadas.

Acentuando a natureza extrafiscal dos incentivos fiscais, Carlos Alberto Bittar¹²⁴ os conceitua da seguinte maneira:

Com efeito, consistem os incentivos em abatimento, reduções, isenções e outras formas de franquias, no campo tributário, concedidos pelo poder tributante, em vista do desenvolvimento da região ou do setor da economia visados. Há, pois, de um lado, a utilização do tributo como instrumento de intervenção (fenômeno da extrafiscalidade) e, em consequência, a expansão da área ou setor econômico objetivado, com a recepção da verba retirada da tributação.

Roque Antonio Carrazza¹²⁵ pensa do mesmo modo:

Os incentivos fiscais estão no campo da *extrafiscalidade*, que, como ensina Geraldo Ataliba, é o emprego dos instrumentos tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, e não, propriamente, para abastecer de dinheiro os cofres públicos).

Por meio de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno (por exemplo, instalar indústrias em região carente do País). Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição ou, até, da supressão da carga tributária.

¹²⁴ BITTAR, Carlos Alberto. Incentivos fiscais do imposto de renda das empresas. *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 43, p. 229.

¹²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 907, nota 07.

Destaque-se do conceito acima transcrito a abordagem da competência para a criação do incentivo fiscal. Conforme asseverado no capítulo anterior e apoiados no magistério do eminente Professor¹²⁶ Titular de Direito Tributário desta Casa, apenas ao ente tributante autorizado a instituir o tributo é outorgada competência para isentá-lo, instituir benefícios fiscais sobre o mesmo, aumentá-lo ou diminuí-lo, *in verbis*:

[...] Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou até, suprimi-la, através da não tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções. Pode, ainda, perdoar débitos tributários já nascidos ou parcelá-los, anistiando, se entender que é o caso, as eventuais infrações tributárias cometidas.

O que queremos significar é que quem pode tributar pode, do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remi-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até, não tributar, observadas sempre, é claro, as diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma *decisão política*, a ser tomada pela própria entidade tributante.

Segundo Francisco R. S. Calderaro,¹²⁷ “costuma-se denominar “incentivos fiscais” a todas as normas que excluem total ou parcialmente o crédito tributário, com a finalidade de estimular o desenvolvimento econômico de determinado setor de atividade ou região do país”.

Marcos André Vinhas Catão¹²⁸ assevera que

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

¹²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 515.

¹²⁷ CALDERARO, Francisco R.S. *Incentivos fiscais à exportação*. Comentários à legislação específica na área tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1973. p. 17.

¹²⁸ CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 17.

Dessa forma, nota-se que a “mecânica de funcionamento”¹²⁹ dos incentivos fiscais baseia-se no estímulo conferido pelo ente político competente ao particular de realizar a atividade que o Estado pretende que seja executada pela iniciativa privada para consecução de determinado bem ou interesse público.

3.3. Espécies de incentivos fiscais tributários

Na doutrina, Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves¹³⁰ se manifestaram acerca das diversas formas de atuação dos incentivos fiscais, consignando que:

Os incentivos fiscais manifestam-se, assim, sob várias formas jurídicas, desde a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais – dentre eles o chamado créditos-prêmio – e outros tantos mecanismos, cujo fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair, os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os participantes em participantes e colaboradores da concretização das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social, por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados.

Com efeito, a multiplicação de termos para definir ou circundar o seu campo de atuação faz com que seja ainda mais tormentosa a intenção ou a pretensão de delimitar o campo de atuação dos incentivos fiscais.

Assim, visando demarcar nosso campo de estudo e considerando que o presente trabalho tem por objetivo a análise de incentivo fiscal tributário (estadual), examinaremos as espécies de incentivo elencadas no § 1.º do artigo 14 da Lei n.º 101/2000, a saber: anistia, remissão, crédito presumido, isenção, reduções de alíquota e reduções de base de cálculo, sem, contudo, pretender esgotar ou delimitar suas manifestações.

¹²⁹ ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Artur Lima. Crédito-prêmio de IPI – direito adquirido – recebimento em dinheiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 55, p. 167, jan.-mar. 1991.

¹³⁰ Idem, *ibidem*, p. 167.

3.3.1. Anistia

Entende-se por “anistia” o “[...] perdão da falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido um mandamento legal. Tem, como se vê, duas acepções: a de perdão pelo ilícito e a de perdão da multa”.¹³¹

Podem ser concedidas somente por meio de lei, conforme orientação do artigo 150, § 6.º, da Constituição Federal, editada pela pessoa política tributante. Ou seja, apenas aquele que tributou – e tem competência constitucional para fazê-lo – pode anistiar.

Muito embora a anistia não atue diretamente na função regulatória do tributo, está inserida entre as espécies de incentivos fiscais por consubstanciar forma de estímulo a atividades econômicas.

Trata-se de forma de exclusão do crédito tributário, segundo a tipificação contida no artigo 180 do Código Tributário Nacional, submetida a determinados requisitos.

Discute-se na doutrina a inclusão da anistia no rol das causas de exclusão do crédito tributário. Embora não tenhamos a intenção de aprofundar o assunto, compartilhamos do entendimento de Luciano da Silva Amaro,¹³² que sintetizou as críticas ao legislador complementar da seguinte forma:

O Código Tributário Nacional pôs a anistia no título relativo ao “crédito tributário”, no esdrúxulo capítulo atinente à “exclusão do crédito tributário”, ao lado da isenção (art. 175).

A “lógica” desse posicionamento está em que o Código: a) misturou tributo com penalidade pecuniária (art. 113, § 1.º; art. 142); b) entendeu que o lançamento constitui o crédito tributário (art. 142); c) ponderou que a isenção e a anistia impedem que o Fisco lance o “crédito tributário”, e, por essa razão, d) acreditou que esses dois institutos teriam a virtude de “excluir” o crédito tributário (não atentando para o fato de o crédito estar sendo excluído antes mesmo de existir, no conceito do art. 142).

¹³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 514.

¹³² AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva: 2004. p. 433.

Na verdade, como já vimos, ao falar da isenção, se esta tiver o poder de excluir alguma coisa, o que ela “exclui” é o fato gerador, e não o crédito tributário. Quanto à anistia, o que ela exclui é a punibilidade da infração (punibilidade que existia efetivamente, e, com a anistia, deixa de existir).

Destarte, muito embora a anistia e a isenção tenham sido tratadas no mesmo capítulo, em nada se assemelham. A primeira se volta para o ilícito tributário, enquanto a segunda se investe contra a regra-matriz de incidência tributária, mutilando um de seus aspectos.

A título de exemplo, podemos citar a anistia federal, introduzida por meio da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, vulgarmente denominada de Refis da Crise.

Em linhas gerais, a referida lei possibilitou o pagamento, em uma única parcela, ou em até 180 parcelas, dos créditos tributários vencidos até o dia 30 de novembro de 2008, de pessoas físicas ou jurídicas, constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, com exigibilidade suspensa ou não, ou que tenham sido objetos de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelados por falta de pagamento.

Os débitos que não haviam sido objetos de parcelamentos anteriores poderiam ser pagos ou parcelados mediante a anistia de: (i) 100% das multas de mora e de ofício, 40% das multas isoladas, 45% dos juros de mora e 100% dos encargos legais, se o pagamento fosse à vista; (ii) 90% das multas de mora e de ofício, 35% das multas isoladas, 40% dos juros de mora e 100% dos encargos legais, se o débito fosse parcelado em até 30 prestações; (iii) 80% das multas de mora e de ofício, 30% das multas isoladas, 35% dos juros de mora e 100% dos encargos legais, se o débito fosse parcelado em até 60 prestações; (iv) 70% das multas de mora e de ofício, 25% das multas isoladas, 30% dos juros de mora e 100% dos encargos legais, se o débito fosse parcelado em até 120 prestações; e (v) 60% das multas de mora e de ofício, 20% das multas isoladas, 25% dos juros de mora e 100% dos encargos legais, se o débito fosse parcelado em até 180 prestações.

A legislação ainda anistiou as multas e os juros dos débitos que foram objetos de parcelamentos anteriores.

O que queremos ressaltar com este exemplo é o fato de o Governo Federal ter alcançado, com a concessão de tal incentivo, o objetivo almejado, qual seja o aumento de arrecadação. Vale dizer, por meio da anistia introduzida pela Lei n.º 11.941/2009, a União estimulou o contribuinte a quitar os créditos tributários vencidos até o dia 30 de novembro de 2008, aumentando, assim, o índice de arrecadação.

Conforme noticiado pela própria Receita Federal do Brasil¹³³ em sua página na internet, a arrecadação aumentou, em outubro de 2009, 3,20% em relação ao mesmo período no ano anterior. Confira-se:

A arrecadação dos impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB e das demais receitas, taxas e contribuições controladas por outros órgãos, atingiu o valor de R\$ 68.839 milhões no mês de outubro de 2009 e de R\$ 552.475 milhões no período de janeiro a outubro de 2009.

[...]

Em outubro/09, a arrecadação das receitas administradas pela RFB apresentou crescimento real de 3,20% em relação a outubro/08, revertendo a série de decréscimos mensais negativos desde o mês de novembro/08 quando teve início o reflexo da crise econômica mundial na arrecadação federal.

Cabe ressaltar que esse resultado decorreu, basicamente, em função de transferências de depósitos judiciais em conformidade com a MP 468/09 e Portaria MF 510/09 (R\$ 5 bilhões) e pagamentos de parcelamentos de acordo com a Lei 11.941/09 (R\$ 776 milhões) (destaques originais).

Nas esferas estadual e distrital, as anistias devem ser autorizadas por Convênio e ratificadas, pelas respectivas Unidades Federadas, por meio de Decreto Legislativo (e não por Decreto emanado do Poder Executivo, como disposto na Lei Complementar n.º 24/1975, conforme veremos adiante).

¹³³ Notícia disponibilizada em 23.11.2009 no *site* <www.receita.fazenda.gov.br>, por meio do link <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2009/AnaliseMensalOut09.pdf>>, intitulada Arrecadação federal atinge R\$ 68.839 bilhões. Acesso em: 5 jul. 2010.

A título ilustrativo, cite-se o Convênio ICMS n.º 59/2010, alterado pelo Convênio ICMS n.º 95/2010, que autoriza os Estados da Bahia e do Paraná a instituir a redução de até 100% das multas e juros, e de até 60% dos demais acréscimos e encargos, para a empresa que quitar o débito e ICMS em parcela única:

CONVÊNIO ICMS 59, DE 26 DE MARÇO DE 2010

Publicado no DOU de 01.04.10, pelo Despacho 320/10.

Ratificação Nacional no DOU de 23.04.10, pelo Ato Declaratório 04/10.

O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, na sua 137.^a reunião ordinária, realizada em Boa Vista, RR, no dia 26 de março de 2010, tendo em vista o disposto na Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte

CONVÊNIO

Cláusula primeira Ficam os Estados da Bahia e do Paraná autorizados a instituir programa destinado a dispensar ou reduzir multas, juros e demais acréscimos legais relacionados com o ICM e o ICMS, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 2009, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, inclusive ajuizados, observadas as condições e limites estabelecidos neste convênio.

§ 1.º O débito será consolidado na data de 31 de maio de 2010, com todos os acréscimos legais previstos na legislação vigente na data dos respectivos fatos geradores da obrigação tributária.

§ 2.º Poderão ser incluídos na consolidação os valores espontaneamente denunciados pelo contribuinte à repartição fazendária, relacionados a fatos geradores do ICMS ocorridos até 31 de dezembro de 2009.

§ 3.º As disposições deste convênio também se aplicam aos parcelamentos em curso.

Cláusula Segunda O débito consolidado poderá ser pago:

I – em parcela única, com redução de até 100% (cem por cento) das multas punitivas e moratórias, juros e demais acréscimos e encargos;

II – em até 08 (oito) parcelas mensais, iguais e sucessivas, com redução de até 80% (oitenta por cento) das multas punitivas e moratórias, juros e demais acréscimos e encargos;

III – Revogado.

§ 1.º Em se tratando de obrigação acessória, o débito consolidado poderá ser pago:

I – em parcela única, com redução de até 90% (noventa por cento);

II – em até 08 (oito) parcelas mensais, iguais e sucessivas, com redução de até 50% (cinquenta por cento).

§ 2.º No pagamento de parcela em atraso serão aplicados os acréscimos legais previstos na legislação do ICMS.

Cláusula terceira O benefício previsto neste convênio impõe ao sujeito passivo a autorização de débito automático das parcelas em conta corrente mantida em instituição bancária conveniada com a Secretaria da Fazenda.

Cláusula quarta A formalização de pedido de quitação ou parcelamento implica reconhecimento dos débitos tributários nele incluídos, ficando condicionada à desistência de eventuais ações ou embargos à execução fiscal, com renúncia ao direito sobre o qual se fundam, nos autos judiciais

respectivos e da desistência de eventuais impugnações, defesas e recursos apresentados no âmbito administrativo.

§ 1.º A formalização da opção do contribuinte e a homologação do fisco dar-se-á no momento do pagamento da parcela única ou da primeira parcela.

§ 2.º A legislação do Estado fixará o prazo máximo de opção do contribuinte, que não poderá exceder a 31 de maio de 2010.

Cláusula quinta Implica revogação do parcelamento:

I – a inobservância de qualquer das exigências estabelecidas neste convênio;

II – estar em atraso, por prazo superior a 90 (noventa) dias, com o pagamento de qualquer parcela;

III – o inadimplemento do imposto devido, relativamente a fatos geradores ocorridos após a data da homologação do ingresso no programa;

IV – o descumprimento de outras condições, a serem estabelecidas pela Secretaria da Fazenda.

Cláusula sexta A legislação do Estado poderá dispor sobre:

I – o valor mínimo de cada parcela;

II – a redução do valor dos honorários advocatícios;

III – os percentuais de redução de juros e multas, observados os limites e os prazos estabelecidos neste convênio;

IV – outras condições não previstas nesta cláusula para concessão da anistia de que trata este convênio.

Cláusula sétima O disposto neste convênio não autoriza a restituição ou compensação de importâncias já pagas.

Cláusula oitava Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional.

Referido Convênio foi regulado pelo Estado da Bahia por meio da Lei n.º 11.908, de 4 de maio de 2010.¹³⁴

Assim, nota-se que a anistia, muito embora não atue diretamente na função regulatória do tributo, está inserida dentre as espécies de incentivos fiscais por consubstanciar forma de estímulo a atividades econômicas.

3.3.2. Remissão

A “remissão” consiste no perdão legal do débito tributário.

¹³⁴ Segundo o professor Roque Antonio Carrazza, “[...] a isenção do ICMS, concedida por meio de decreto legislativo (estadual ou distrital), só pode ser revogada por meio de outro decreto legislativo (também estadual ou estadual). A lei ordinária do Estado ou do Distrito Federal não pode nem conceder, nem revogar isenções de ICMS” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 237).

Assim como a anistia, a remissão (i) só pode ser concedida por meio de lei, conforme orientação do artigo 150, § 6.º, da Constituição Federal, editada pela pessoa política tributante; e (ii) está inserida dentre as espécies de incentivos fiscais por consubstanciar forma de estímulo a atividades econômicas.

Trata-se de forma de extinção do crédito tributário, segundo a tipificação contida no artigo 172 do Código Tributário Nacional, submetida a determinados requisitos.

Remissão e anistia não se confundem. Em que pese ambas envolverem o conceito de perdão, o objeto da remissão é o crédito tributário como um todo, enquanto a anistia se refere à infração cometida pelo sujeito passivo.

Típica hipótese de remissão foi aquela instituída por meio do Decreto n.º 39.017, de 31 de janeiro de 2000,¹³⁵ e da Lei n.º 13.092, de 7 de dezembro de 2000,¹³⁶ pelo Município de São Paulo, redimindo o crédito tributário de ISS devido aos municípios de origem para as empresas que transferissem a sede de seu estabelecimento para o Município de São Paulo. A Lei n.º 13.092/2000, em seu artigo 16, dispunha:

Art. 16. As empresas dos setores elencados no artigo 15 desta lei, domiciliadas em outro município, que transferirem seu estabelecimento prestador para o Município de São Paulo, dentro de 90 (noventa) dias da data da vigência desta lei, cadastrando-se regularmente perante esta municipalidade a fim de definir de maneira inquestionável o direito da Municipalidade de São Paulo ao ISS devido pelos serviços prestados nesta municipalidade, terão reconhecidos como válidos eficazes os pagamentos efetuados nos municípios de origem, desde que devidamente comprovado o cumprimento das obrigações tributárias com aqueles municípios através de certidão negativa de tributos municipais expedida pelos municípios de origem.

§ 1.º O reconhecimento da regularidade dos pagamentos efetuados aos municípios de origem alcançam os contribuintes instalados e devidamente cadastrados no Município de São Paulo, dentro do prazo previsto no *caput*, bem como no estabelecido pelo Decreto n. 39.017, de 31 de janeiro de 2000.

§ 2.º O reconhecimento de que trata o parágrafo anterior limita-se aos não contribuintes que vierem a se instalar em São Paulo, bem como às empresas que tenham sido inscritas como contribuintes do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de ofício pela própria Municipalidade.

¹³⁵ Este Decreto foi revogado pelo Decreto n.º 40.272/2001.

¹³⁶ A Lei n.º 13.092/2000 foi alterada pela Lei n.º 13.476/2002.

§ 3.º Presentes esses pressupostos, as empresas farão jus aos benefícios do *caput*, gozando do perdão do ISS referente ao período que comprovadamente recolheram o imposto em outro Município.

Com tal medida, diversas pessoas jurídicas promoveram a transferência de seu estabelecimento anteriormente localizado em outros Municípios para o território paulistano, aumentando, assim, a arrecadação do ISS pela Prefeitura de São Paulo.

Assim como a anistia, a concessão da remissão, no âmbito dos Estados e do Distrito Federal, deve ser autorizada por Convênio e ratificada pela respectiva unidade da federação, por meio de Decreto emanado do Poder Legislativo.

A título de exemplo, transcrevemos o Convênio n.º 66, de 26 de março de 2010, que autorizou o Estado do Mato Grosso a redimir débitos fiscais do ICMS vencidos até 31 de outubro de 2009, inscritos ou não em dívida ativa, ainda que ajuizada a sua cobrança, cujos valores atualizados, naquela data, fossem iguais ou inferiores a R\$ 10.000,00. Confira-se:

CONVÊNIO ICMS 66, DE 26 DE MARÇO DE 2010

Publicado no DOU de 01.04.10, pelo Despacho 320/10.

Ratificação Nacional no DOU de 23.04.10, pelo Ato Declaratório 04/10.

Autoriza o Estado de Mato Grosso a conceder remissão de débitos fiscais vencidos, relativos ao ICM e ao ICMS.

O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, na sua 137.^a reunião ordinária, realizada em Boa Vista, RR, no dia 26 de março de 2010, tendo em vista o disposto na Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte

C O N V Ê N I O

Cláusula primeira Fica o Estado de Mato Grosso autorizado a conceder remissão de débitos fiscais vencidos, relativos ao ICM e ao ICMS, inscritos ou não em dívida ativa, ainda que ajuizada a sua cobrança, vencidos até 31 de outubro de 2009, cujos valores atualizados e consolidados em 31 de outubro de 2009, sejam iguais ou inferiores a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

Cláusula segunda O disposto na cláusula primeira não autoriza a restituição ou compensação de valores eventualmente recolhidos.

Cláusula terceira Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional.

Referido convênio foi ratificado pelo Estado do Mato Grosso, por meio do Decreto n.º 2.529, de 5 de maio de 2010, editado pelo Governador do Estado.

Assim, pode-se concluir que a remissão está inserida dentre as espécies de incentivos fiscais por consubstanciar forma de estímulo ao desenvolvimento econômico.

3.3.3. *Subsídio*

Os subsídios podem ser tanto financeiros como tributários. Esta afirmação está calcada nas lições do grande José Souto Maior Borges,¹³⁷ para quem:

[...] Os estímulos, subsídios ou subvenções financeiras atuam sob a inspiração predominante do regime jurídico contratual de direito público. Por isso, a atuação estatal é, nos estímulos financeiros, *indireta*: dá-se por intermédio de bancos oficiais, pela concessão de financiamentos, facilidades creditícias, redução de juros, etc. Do incentivo tributário resulta sempre e reversamente a exclusão total ou parcial da tributação. Quando se “renuncia” ao tributo, a receita sequer se efetiva.

Os subsídios são, portanto, toda ajuda governamental, seja de natureza financeira, tributária, comercial ou cambial, com o fim de promover determinada atividade econômica, equalizar preços e permitir, durante certo período, o estímulo ou até mesmo a proteção de um setor produtivo.

Está intimamente relacionado, portanto, com a formação de preço de venda de determinada mercadoria ou bem, sendo justificada a sua concessão apenas por razões de desempenho e de relevância em um contexto macroeconômico (distorções do mercado onde justifique a intervenção no domínio econômico ou com o fim de reduzir desigualdades sociais regionais).

¹³⁷ BORGES, José Souto Maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 96, dez. 2000.

Acerca da definição do incentivo ora tratado são as considerações de Adilson Rodrigues Pires:¹³⁸

Entende-se como subsídio toda ajuda oficial de governo, com o fim de estimular a produtividade de indústrias instaladas no país. O subsídio tem por objetivo promover o desenvolvimento de setores estratégicos sob o ponto de vista econômico, ou de regiões mais atrasadas, além de servir como instrumento de incentivo às exportações, sobretudo em países em desenvolvimento.

Os subsídios não são apenas tributários, mas toda e qualquer forma de ajuda de governo, direta ou indiretamente, por exemplo, financiamentos a juros menores que os praticados no mercado, com interveniência de instituições ou agências de fomento governamentais, que nada mais são que subsídios de natureza financeira, os mais comuns no ordenamento jurídico.

Um exemplo de subsídio tributário é o que teve por escopo a regulação do preço do álcool combustível, acabando por interferir diretamente na base de cálculo do ICMS, denominado Programa Nacional do Álcool (Proálcool), instituído pelo Decreto n.º 83.700, de 5 de janeiro de 1979.

O *Proálcool* foi criado com o objetivo de estimular a produção do álcool, visando o atendimento das necessidades do mercado interno e externo e da política de combustíveis automotivos. De acordo com o referido decreto, a produção do álcool oriundo da cana-de-açúcar, da mandioca ou de qualquer outro insumo deveria ser incentivada por meio da expansão da oferta de matérias-primas, com especial ênfase no aumento da produção agrícola, da modernização e ampliação das destilarias existentes e da instalação de novas unidades produtoras, anexas a usinas ou autônomas, e de unidades armazenadoras.

Nesse contexto, o governo federal subsidiou o preço do referido combustível, na medida em que determinou que este não fosse superior a 75% do preço da gasolina. Com

¹³⁸ PIRES, Adilson Rodrigues. *Práticas abusivas no comércio internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 201.

isso, reduziu, no mínimo, 25% do preço do álcool combustível em relação à gasolina, diminuindo, conseqüentemente, a base de cálculo do ICMS na venda de álcool combustível. Vale lembrar que a base de cálculo do ICMS, neste caso, corresponde ao valor da operação, nos termos do disposto no artigo 13, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/1996.

Muito embora não tenha a Constituição Federal definido o conceito de “subsídio”, prescreve, em seu artigo 150, § 6.º,¹³⁹ que ele deve ser concedido por meio de lei.

3.3.4. Crédito presumido

O crédito presumido, antes de constituir figura desonerativa típica, é, em verdade, técnica legislativa financeira para adequação ao montante a ser tributado. Não está definido na Constituição Federal, nem no Código Tributário Nacional.

Nesse contexto, o crédito presumido pode assumir natureza jurídica diversa, sendo por vezes um subsídio, uma subvenção ou até mera redução de base de cálculo ou de alíquota.

Em regra, opera no campo dos tributos não cumulativos, como o ICMS, sob a forma de um valor adicional ao montante destacado ou cobrado nas operações e prestações anteriores.

É o caso, por exemplo, do Programa de Desenvolvimento de Pernambuco (Prodepe).

¹³⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

O Prodepe encontra-se, hoje, em sua terceira versão, tendo em vista a necessidade de aprimoramento e adequação às políticas industrial e comercial do Estado.

Sua versão inicial foi o Funcrece, instituído pela Lei n.º 10.649, de 25 de novembro de 1991, a qual foi alterada, sucessivamente, pelas Leis n.º 10.971, de 16 de novembro de 1993, 11.115, de 22 de julho de 1994, 11.131, de 18 de outubro de 1994, e 11.152, de 12 de dezembro de 1994.

Em 23 de dezembro de 1995, foi publicada a Lei n.º 11.288, instituindo o Prodepe, também conhecido como Prodepe I. Posteriormente, foram editadas as Leis n.º 11.402, de 18 de dezembro de 1996, 11.509, de 24 de dezembro de 1997, 11.531, de 19 de janeiro de 1998, e 11.626, de 29 de dezembro de 1998. Em 12 de outubro de 1999 surgiu, então, o Prodepe II, com base na Lei n.º 11.675, de 11 de outubro de 1999. Em 5 de janeiro de 2001 foi publicada a Lei n.º 11.937, alterando e consolidando algumas normas da Lei n.º 11.675/1999, passando, assim, a ser considerado como Prodepe III, atualmente vigente.¹⁴⁰

O Prodepe é um programa conjunto de três Secretarias de Governo: a de Desenvolvimento Econômico, Turismo e Esportes (por meio da Agência de Desenvolvimento Econômico de Pernambuco S.A. – AD/DIPER), a de Ciência, Tecnologia e Meio Ambiente e a da Fazenda.

Podem habilitar-se ao Prodepe empresas industriais ou comerciais atacadistas com sede ou filial no Estado de Pernambuco, inscritas no Cadastro de Contribuintes do Estado de Pernambuco (Cacepe).

O Prodepe, em sua versão atual, concede incentivos fiscais aos setores industrial e comercial, especificamente a:

¹⁴⁰ Uma observação importante é que os incentivos concedidos pelo Prodepe não poderão implicar redução do nível de arrecadação do Estado. Em outras palavras, eles só serão concedidos a empreendimentos novos ou, em se tratando de empresas já existentes, sobre a parcela de incremento de produção resultante de uma comprovada ampliação da capacidade instalada de, no mínimo, 20%. Também, poderão ser concedidos em processo de revitalização de empresa que tenha estado paralisada por, no mínimo, 12 meses ininterruptos, imediatamente anteriores à protocolização do projeto na AD/Diper.

(i) empresas industriais pertencentes a agrupamento industrial prioritário, fabricantes de produtos incentivados especificados em Decreto¹⁴¹ e integrantes de uma das seguintes cadeias produtivas: (a) agroindústria, exceto a sucroalcooleira e de moagem de trigo; (b) metalmecânica e de material de transporte; (c) eletroeletrônica; (d) farmacoquímica; (e) bebidas; (f) minerais não metálicos, exceto cimento e cerâmica vermelha; (g) têxtil; e (h) plástico;

(ii) empresas industriais que desempenhem atividades relevantes: nessa situação podem ser enquadradas empresas que pertençam ou não a agrupamento industrial prioritário e que fabriquem produto não incentivado. Por outro lado, não serão concedidos benefícios do Prodepe às seguintes atividades industriais: (a) construção civil; (b) indústria extrativa; (c) agroindústria sucroalcooleira; (d) indústria de acondicionamento de gás liquefeito de petróleo; e (e) moagem de trigo;

(iii) importadores atacadistas de mercadorias do exterior: o comércio importador atacadista de mercadorias do exterior pode ser estimulado mediante a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS. Entretanto, as mercadorias têm que ser desembaraçadas no Estado de Pernambuco e os benefícios incidem, apenas, sobre produtos que tenham a sua importação autorizada por meio de decreto concessivo;

(iv) centros de distribuição: considera-se centro de distribuição, para fins de obtenção dos estímulos concedidos pelo Prodepe, o estabelecimento industrial ou comercial atacadista que promova operações de saída de mercadorias, cujo recolhimento do imposto de responsabilidade direta corresponda à média mensal mínima do faturamento no semestre imediatamente anterior ao da habilitação no valor-padrão de 5%, sem prejuízo da fixação de outros percentuais em Decreto do poder Executivo, que serão diferenciados em função da caracterização do produto comercializado e de sua destinação.

¹⁴¹ A relação dos produtos incentivados consta do Anexo Único do Decreto n.º 22.217, de 25 de abril de 2000, e alterações.

Em geral, os créditos presumidos são os incentivos fiscais concedidos nesse programa, variando os percentuais concedidos de acordo com o estabelecimento beneficiado, além de prazos maiores para amortização do débito. Tomemos como exemplo as agroindústrias (exceto a sucroalcooleira e a de moagem de trigo). Nesse caso, os produtos incentivados farão jus a:

(i) crédito presumido de 75% do imposto de responsabilidade direta do contribuinte, apurado em cada período fiscal, nas operações internas e interestaduais;

(ii) prazo de 12 anos, contados a partir do mês subsequente ao da publicação do decreto concessivo;

(iii) crédito presumido adicional correspondente a 5% do valor total das saídas para fora da Região Nordeste, limitado ao valor do frete. Essa medida visa compensar os gastos com frete nas referidas saídas, desonerando, assim, a mercadoria. Esse crédito presumido deve ser usado antes da utilização daquele de 75%, e não poderá implicar recolhimento de imposto inferior a 15% do valor do imposto devido, empregado como base do cálculo dos incentivos; e

(iv) caso os empreendimentos se localizem em Suape ou em município localizado fora da região metropolitana do Recife e o fator determinante de sua localização não for referente à natureza de sua atividade, relativamente à fonte de recursos minerais, mediante prévia habilitação do interessado, poderá haver a ampliação do incentivo, de forma que o valor do crédito presumido atinja, nos quatro primeiros anos do prazo de fruição, o montante de 85% do imposto devido. Durante esses quatro anos, a empresa não poderá usufruir do benefício do frete e, após os quatro anos, passará a usar o crédito presumido de 75% do imposto devido.

Mas não é só no ICMS que encontramos casos típicos de previsão de crédito presumido, cabendo aqui destacar, no âmbito da contribuição ao PIS e da Cofins, aquele

destinado a recompor os custos destes tributos na produção de bens e mercadorias destinados à exportação, mediante crédito presumido na base de cálculo do IPI.

Assim como na concessão do subsídio, o crédito presumido também deve ser concedido por meio de lei, conforme o aludido artigo 150, § 6.º, da Constituição Federal, anteriormente transcrito.

3.3.4.1. Não cumulatividade

Acerca da não cumulatividade, dois pontos merecem nossa atenção para o bom desenvolvimento deste trabalho: (i) o direito ao crédito do imposto incidente nas operações ou prestações anteriores, conhecido como “sistema de abatimentos”; e (ii) e a locução “montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. Vejamos.

A não cumulatividade é princípio constitucional e está previsto tanto para o IPI como para o ICMS. Contudo, abordaremos tão somente a não cumulatividade do ICMS, tendo em vista o escopo deste estudo.

Dispõe o artigo 155, II, § 2.º, inciso I, da Constituição Federal sobre a não cumulatividade do ICMS:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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;

II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

O ICMS é tributo plurifásico, incidindo em cada etapa da operação ou prestação. Nesse sentido, a não cumulatividade visa impedir uma cobrança em cascata, o que oneraria, sobremaneira, os contribuintes.

Com essa finalidade, o referido princípio constitucional garante aos contribuintes o direito de se creditar de todo o imposto incidente nas operações ou prestações anteriores, *abatendo-o com o imposto devido nas posteriores operações tributadas*.

Registramos, de logo, a importância da expressão “compensando-se o que for devido em cada operação”, constante do inciso I, § 2.º, do artigo 155, anteriormente colacionado, como demonstra, de forma brilhante, Roque Antonio Carrazza:¹⁴²

O citado tópico “compensando-se o que for devido em cada operação [...] ou prestação” exige seja adotado um *sistema de abatimentos*, ou, se preferirmos, um *mecanismo de deduções*.

*Não estamos, na hipótese, diante de simples recomendação do legislador constituinte, mas de **norma cogente** que, por isso mesmo, nem o legislador ordinário, nem o administrador, nem, muito menos, o intérprete, podem desconsiderar.*

Noutro falar, o método da compensação é diretriz constitucional, pela qual surge um ICMS “não-cumulativo” (destaques do autor).

Vale dizer, como se pode verificar da disposição constitucional, não é dada ao aplicador ou ao administrador tributário nenhuma discricionariedade quanto a não cumulatividade do ICMS. Pelo contrário, a norma em exame traz uma *diretriz imperativa*, que obrigatoriamente deve ser seguida pelo Legislativo e Executivo.

¹⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 357.

Sobre o assunto comenta o Professor Aires F. Barreto:¹⁴³

Em resumo, podemos concluir afirmando que:

- a) a Constituição só prevê duas exceções ao direito de crédito, no caso do ICMS: as versadas no art. 155, § 2.º, II;
- b) nenhuma lei pode condicionar, reduzir ou eliminar o direito de “creditar-se” pelo ICMS relativo a operações anteriores;
- c) a formulação constitucional é ampla e irrestrita: **toda operação tributável gera crédito**. Logo, normas que estabeleçam restrições de qualquer espécie ao direito de crédito põem-se em flagrante descompasso com a Constituição (grifos nossos).

As únicas exceções válidas ao princípio da não cumulatividade são os casos de isenção e não incidência, tal como estabelecido pelo supratranscrito inciso II, § 2.º, do artigo 155 da Constituição Federal, visto que em ambos não houve a incidência do imposto em etapas anteriores, não gerando, assim, crédito a ser aproveitado posteriormente.

Note-se, pois, que a não cumulatividade é um princípio que garante ao contribuinte do ICMS o direito ao crédito do imposto, sempre que ocorrido o fato jurídico tributário.

Em outras palavras, ocorrido o fato jurídico tributário, nascem, concomitante, duas relações jurídicas: a primeira, entre o contribuinte vendedor e o Estado, que tem por objeto o pagamento do tributo devido pelo primeiro; e a segunda, entre o contribuinte adquirente da mercadoria e o Estado, que dá ao primeiro o direito subjetivo de utilizar o crédito do ICMS nas suas operações subsequentes. O tema das relações jurídicas entre Estado e contribuinte, no âmbito do ICMS, será por nós abordado mais adiante.

O segundo ponto que chamamos atenção em relação ao tema da não cumulatividade do ICMS é a sentença “montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”, inserta no trecho final do inciso I, § 2.º, artigo 155, da Constituição Federal, anteriormente transcrito.

¹⁴³ BARRETO, Aires F. Créditos de ICMS – Limites da Lei Complementar. *O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 16.

No cenário da “guerra fiscal”, muito se discute se o vocábulo “cobrado” corresponderia a “exigido” ou “incidido”.

Ao comentar o princípio constitucional da não cumulatividade, Ives Gandra da Silva Martins observa¹⁴⁴ que

[...] mantém o § 2.º a mesma infeliz redação sobre a não cumulatividade referindo-se a imposto cobrado e não incidente, quando é pacífico que a não cumulatividade implica o crédito desde que o imposto tenha incidido, independente de ter sido ou não sido cobrado.

Alcides Jorge Costa,¹⁴⁵ já na década de 70, pronunciou-se no sentido de que “o vocábulo ‘cobrado’ não pode ser entendido no sentido de ser concretamente exigido [...], o sentido de cobrar só pode ser o de incidir”.

Dissertando a respeito, Celso Ribeiro Bastos¹⁴⁶ salienta:

Assim, o ICMS pago ou cobrado não aparece como critério identificador para gerar o crédito de ICMS. Este nasce com a operação mercantil, sendo irrelevante o fato de haver sido “cobrado” ou “pago” pelo promovente da operação mercantil anterior o tributo correspondente.

Roque Antonio Carrazza¹⁴⁷ não diverge de tais entendimentos:

I – Interpretação cuidadosa do Texto Constitucional revela-nos que o *direito de crédito* em tela independe, para surgir, da efetiva cobrança do ICMS nas *anteriores* operações ou prestações. Deveras, a Magna Carta nada exige neste sentido, não podendo nenhuma norma infraconstitucional criar restrições a respeito. Isto significa que o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo (salvo, é claro, por motivo de isenção ou não incidência). Basta

¹⁴⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 211.

¹⁴⁵ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 156

¹⁴⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 262-263.

¹⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 358-359.

que as leis do ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido (destaques do autor).

Como bem se infere, é unânime na doutrina pátria o entendimento de que o vocábulo “cobrado” apostado no texto constitucional na parte em que veicula o princípio da não cumulatividade deve ser entendido como “incidente”, independentemente de o imposto estar acompanhado de algum incentivo fiscal.

Entretanto, não é esse o entendimento das Fazendas Públicas dos Estados, que vedaram a apropriação de créditos de ICMS, relativamente às mercadorias oriundas de unidades federadas que concedem algum tipo de incentivo fiscal, admitindo somente os créditos relativos ao ICMS efetivamente exigido nos Estados de origem.

Sirvam-nos como exemplo os Estados de Minas Gerais,¹⁴⁸ Paraná,¹⁴⁹ Bahia¹⁵⁰ e São Paulo, determinando, este último, por meio da Lei n.º 6.374, de 1º de março de 1989, que:

Artigo 36. [...]

§ 3.º Mediante ato da autoridade competente da Secretaria da Fazenda, poderá ser vedado o lançamento do crédito, ainda que destacado em documento fiscal, quando, em desacordo com a legislação a que estiverem sujeitos todos os Estados e o Distrito Federal, for concedido por qualquer deles benefício de que resulte exoneração ou devolução do tributo, total ou parcial, direta ou indiretamente, condicionada ou incondicionada.

No caso da Fazenda Pública do Estado de São Paulo, note-se que ela vincula o crédito do imposto à concessão de incentivo por qualquer Estado da Federação, permitindo a sua fruição somente quando não tiver sido concedido qualquer benefício de que resulte exoneração ou devolução do tributo, total ou parcial, direta ou indiretamente, condicionada ou incondicionada.

¹⁴⁸ Resolução n.º 3.166, de 11.07.2001.

¹⁴⁹ Decreto n.º 2.183, de 26.11.2003.

¹⁵⁰ Decreto n.º 8.511, de 06.05.2003.

No entanto, conforme amplamente demonstrado, a doutrina pátria se manifesta em sentido contrário.

No capítulo seguinte retomaremos a questão na não cumulatividade para inseri-la no contexto da “guerra fiscal”.

3.3.5. Isenções

O conceito de isenção não é pacífico na doutrina brasileira, de forma que há várias teorias que procuram explicar este fenômeno jurídico.

Juristas como Rubens Gomes de Souza¹⁵¹ e Amílcar de Araújo Falcão entendem a isenção como a *dispensa legal do pagamento do tributo*. Nesse sentido, transcrevemos as lições de Amílcar Falcão:¹⁵²

Na isenção, diversa é a hipótese. Nela, há incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário.

Alfredo Augusto Becker, por seu turno, definiu o instituto da isenção como *hipótese de não incidência tributária, legalmente qualificada*. Para o autor, na isenção não há incidência da norma jurídica tributária e, portanto, não ocorre o nascimento do tributo. Leciona, pois, que:¹⁵³

Isenções Tributárias – Poderia parecer que a regra jurídica tributária, que estabelece a *isenção* do tributo, estaria estruturada com a regra desjuridicizante total, isto é, haveria uma *anterior* relação jurídica tributária

¹⁵¹ Para Rubens Gomes de Souza, “isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido” (*Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 97).

¹⁵² FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1964. p. 132

¹⁵³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 324-325.

atribuindo ao sujeito passivo a obrigação de pagar tributo; a incidência da regra jurídica de isenção teria como consequência o desfazimento daquela preexistente relação jurídica tributária. Aliás, este é o entendimento de grande parte da doutrina tributária, a qual costuma conceituar a isenção do seguinte modo: “Na isenção, o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido”. A lógica desta definição estará certa *apenas no plano pré-jurídico da política fiscal quando o legislador raciocina para criar a regra jurídica da isenção*.

Uma vez criada a regra jurídica de isenção, portanto, já agora no plano jurídico do Direito Tributário, quando o jurista interpreta aquela regra jurídica e examina os efeitos jurídicos resultantes de sua incidência, aquele conceito de isenção *falece de lógica e contradiz a Ciência Jurídica* que investigou a fenomenologia da incidência das regras jurídicas.

Na verdade não existe aquela anterior relação jurídica e respectiva obrigação tributária que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica de isenção. Para que pudesse existir aquela anterior relação jurídica tributária, seria indispensável que, antes da incidência da regra jurídica de isenção, houvesse ocorrido a incidência da regra jurídica de tributação. Porém, esta nunca chegou a incidir porque faltou, ou excedeu, um dos elementos da composição de sua hipótese de incidência, sem o qual ou com o qual, ela não se realiza. Ora, aquele elemento faltante, ou excedente, é justamente o elemento que, entrando na composição da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, permitiu diferenciá-la da regra jurídica de tributação, de modo que aquele elemento sempre realizará uma única hipótese de incidência: a da isenção, e desencadeará uma única incidência: a da regra jurídica da isenção, cujo efeito jurídico é negar existência de relação jurídica tributária. A regra jurídica de isenção incide para que a de tributação não incida (destaques do autor).

José Souto Maior Borges,¹⁵⁴ na mesma linha de Alfredo Augusto Becker, entende que “a norma de isenção, obstando o nascimento da obrigação tributária para o seu beneficiário, produz o que já se denominou *fato gerador isento*, essencialmente distinto do fato gerador do tributo” (destaques do autor).

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho,¹⁵⁵ partindo da premissa de que a regra de isenção é espécie de regra de estrutura,¹⁵⁶ leciona que “[...] a regra de isenção investe contra

¹⁵⁴ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 191.

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 503.

¹⁵⁶ A respeito do tema, vale lembrar que as *normas de comportamento* albergam, no consequente, um comando voltado ao comportamento das pessoas, nas suas relações de intersubjetividade, enquanto as *normas de estrutura* contêm, no seu consequente, comandos que alcançam outras normas, isto é, que “prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre sua produção e acerca das modificações que queiram introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão

um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, *parcialmente*". E prossegue:

[...] É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destituir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente.

Segundo o autor, o legislador, muitas vezes, dá ensejo ao mesmo fenômeno jurídico de encontro normativo, mas não denomina a norma mutiladora de isenção. É o caso da *alíquota zero*, assevera o autor. E explica:

Que expediência legislativa será essa que, reduzindo a alíquota a zero, aniquila o critério quantitativo do antecedente da regra-matriz do IPI? A conjuntura se repete: um preceito é dirigido à norma-padrão, investindo contra o critério quantitativo do consequente. Qualquer que seja a base de cálculo, o resultado será o desaparecimento do objeto da prestação. Que diferença há em inutilizar a regra de incidência, atacando-a num critério ou noutro, se todos são imprescindíveis à dinâmica da percussão tributária? Nenhuma. No entanto, o legislador designa de isenção alguns casos, porém, em outros, utiliza fórmulas estranhas, como se não se tratasse do mesmo fenômeno jurídico. Assim ocorre com supressões do critério temporal (suspensão ou diferimento do imposto) e do critério material, quando se compromete o verbo (chamada de *definição negativa da incidência*) (destaques do autor).¹⁵⁷

Por fim, adverte o ilustre professor que não se deve confundir isenção com redução de base de cálculo e/ou de alíquota. Confira-se:

Não confundamos subtração do campo de abrangência do critério da hipótese ou da consequência com mera redução da base de cálculo ou da alíquota, sem anulá-las. A diminuição que se processa no critério quantitativo, mas que não conduz ao desaparecimento do objeto, não é isenção, traduzindo singela providência modificativa que reduz o *quantum* de tributo que deve ser pago.¹⁵⁸

de regras do sistema (ab-rogação)" (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 503).

¹⁵⁷ Idem, *ibidem*, p. 506

¹⁵⁸ Idem, p. 510.

Muito embora concordemos com a definição proposta pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, não nos cabe, no presente trabalho, formar uma crítica da teoria geral do regramento tributário sob exame, limitando-nos a abordar apenas os aspectos relativos à isenção extrafiscal.

Pois bem. As razões que levam à concessão de isenções extrafiscais são as mesmas a que levam à concessão das demais espécies de incentivos, posto que “a isenção, regra de direito excepcional frente ao princípio da generalidade da obrigação tributária, há de ser concedida por motivos ponderáveis de ordem econômico-social, razões extrafiscais relevantes, ou importará em violação daquele princípio”.¹⁵⁹

Na mesma linha dos créditos presumidos e dos subsídios, a isenção deve ser sempre veiculada por lei. Neste sentido, com toda a propriedade o artigo 176¹⁶⁰ do Código Tributário Nacional, ao prescrever que a isenção, ainda que prevista em contrato, deve ser sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua aplicação.

O parágrafo único do artigo 176 faculta ao legislador restringir a isenção à parcela geográfica de seu território, tomando como base as peculiaridades que a região ostenta. Tal permissivo legal não fere o princípio da uniformidade dos tributos federais. Por certo, o intérprete do direito deve buscar, sempre, a conciliação das regras e destas com os princípios do sistema. O primado da uniformidade das exações federais existe e deve ser respeitado. Contudo, não se pode esquecer que o princípio da uniformidade dos tributos federais convive com outros cânones de igual ou até superior hierarquia. Ao apreciá-lo, o operador do direito não pode desprezar o princípio da igualdade, em função do qual inúmeras medidas legislativas hão de ser tomadas.

¹⁵⁹ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 75. O princípio a que se refere o autor é o da *isonomia fiscal*.

¹⁶⁰ Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Nesse sentido são as lições de Paulo de Barros Carvalho:¹⁶¹

[...]Ao empregar o instituto da isenção para fomentar um fragmento regional de seu território, carente de forças produtivas, menos desenvolvido que os demais, dotado de precários recursos econômicos, a União Federal procura meios apropriados de estimular a igualdade, utilizando-se, muitas vezes, do canal jurídico das isenções.

Da mesma forma como foi concedida, pode a isenção vir a ser revogada, salvo nos casos em que tenha sido outorgada por prazo certo e em função de determinadas condições, como dispõe o artigo 178 do Código Tributário Nacional: “A isenção, *salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições*, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104”.

Vale dizer, se a isenção foi concedida graciosamente, de modo incondicional ou sem corresponder à prestação a que se obrigou o beneficiário da norma isentiva, pode o legislador, a qualquer tempo, de acordo com sua conveniência e oportunidade, revogá-la. Isso porque, neste caso, o poder concedente não assegurou a isenção por prazo certo e em função de determinadas condições, podendo, pois, ser revogada a qualquer tempo, restados, contudo, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Cabe aqui observar que os preceitos de lei que extingam ou reduzam as isenções só devem entrar em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que forem publicados, de acordo com o prescrito no artigo 150, III, “b”,¹⁶² da Constituição Federal, ou, ainda, no exercício financeiro seguinte, apenas após o decurso do prazo de noventa dias da data em que forem publicados, em observância ao disposto no artigo 150, III, “c”,¹⁶³ do referido diploma constitucional.

¹⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 512.

¹⁶² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III – cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

¹⁶³ Art. 150. [...] 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.

Ao contrário das isenções incondicionais, as isenções condicionadas e vinculadas a determinados requisitos não podem ser revogadas a qualquer tempo, sob pena de afronta ao direito adquirido com base na norma isentiva. Nesse sentido são as lições de Miguel Seabra Fagundes:¹⁶⁴

Quando a isenção exprima uma abstenção legítima do poder de tributar, com ela nasce para o beneficiário direito subjetivo a usufruí-la, no tempo e com o conteúdo da lei instituidora. [...] O direito subjetivo à não incidência se extrema em circunstâncias mais precisas de fato e de tempo. Satisfeito o encargo imposto para a obtenção do benefício, o direito de não ser lançado vige pelo prazo preestabelecido. Uma lei que cancele a isenção ou reduza esse prazo viola direito adquirido com base no texto legal isentador.

Nessas hipóteses, exige-se do beneficiário da norma de isenção prestação ou ação que não seria devida ou praticada sem o benefício, razão pela qual a revogação da isenção antes do prazo previsto seria “um ludíbrio à boa-fé dos que confiaram nos incentivos acenados pelo Estado”.¹⁶⁵ É o caso, por exemplo, do industrial que teve deferida a isenção do ICMS, por determinado período de tempo, sobre o montante de produção aumentado em face da construção ou ampliação de sua planta industrial.

No caso dos Estados e do Distrito Federal, a concessão da isenção deve ser autorizada por Convênio, ratificado por Decreto Legislativo das respectivas unidades federadas.

Exemplo de isenção autorizada por convênio é aquela concedida pelo Estado da Bahia, isentando da incidência do ICMS as operações internas e interestaduais com maçã e pera. Dispõe o Convênio 94, de 30 de setembro de 2005:

CONVÊNIO ICMS Nº 94 DE 30.09.2005

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 119ª reunião ordinária, realizada em Manaus, AM, no dia 30 de setembro de 2005, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte

¹⁶⁴ FAGUNDES, M. Seabra. Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 58, p. 5, 1972.

¹⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 592.

C O N V Ê N I O

Cláusula primeira Ficam os Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio Grande do Sul e Santa Catarina autorizados a conceder isenção do ICMS nas operações internas e interestaduais de maçã e pêra.

Cláusula segunda A faculdade prevista no § 2º da cláusula primeira do Convênio ICM 44/75, de 10 de dezembro de 1975, poderá ser aplicada na hipótese deste convênio.

Cláusula terceira Fica revogada a cláusula sexta do Convênio ICMS 153/04, de 10 de dezembro de 2004.

Cláusula quarta Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional.

O convênio acima referido foi ratificado pelo Estado da Bahia por meio do Decreto Estadual n.º 10.654, de 10 de dezembro de 2007.¹⁶⁶

3.3.6. Reduções de alíquota

Há redução da alíquota quando, por motivos extrafiscais, diminui-se o percentual aplicável sobre a base de cálculo.

Em meados de 2009, em virtude da crise econômica mundial e visando minimizar seus efeitos no país, o Governo Federal editou decretos¹⁶⁷ reduzindo a alíquota do IPI incidente sobre itens das diversas cadeias produtivas da indústria brasileira, o que, de fato, incentivou o consumo, tendo em vista a redução dos preços.

¹⁶⁶ Art. 1.º Os dispositivos a seguir indicados do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 6.284, de 14 de março de 1997, passam a vigorar com as seguintes alterações:

I – o inciso I do art. 14 e sua alínea “b”, mantida a redação de suas demais alíneas (Conv. ICMS 126/07):

“I – nas saídas internas e interestaduais efetuadas por quaisquer estabelecimentos, exceto se destinados a industrialização, dos seguintes produtos hortícolas e frutícolas em estado natural, resfriados ou congelados (Conv. ICM 44/75 e Conv. CMS 94/05)”;

“b) flores e frutas, exceto amêndoas e nozes e as operações interestaduais com peras e maçãs”.

¹⁶⁷ Decretos n.º 6.687/2008 (automóveis para transporte de pessoas e automóveis para transporte de mercadorias), 6.696/2008 (veículos automóveis para transporte de mercadorias), 6.809/2009 (materiais de construção, motocicletas, além de prorrogar a redução da alíquota do imposto sobre os automóveis). Em contrapartida, visando compensar a perda de arrecadação com tais desonerações, o Governo Federal elevou a alíquota do IPI dos cigarros, que passou a custar, em média, 20% mais caro. Segundo dados publicados em matéria do jornal *Folha Online*, 30 mar. 2009 (<http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u542689.shtml>), a previsão de renúncia fiscal das medidas desonerativas era de R\$ 1,5 bilhão, valor este que o Governo pretendia recuperar com o aumento da carga tributária do cigarro.

A redução de alíquota deve ser introduzida no ordenamento jurídico por meio de lei, conforme disposição do artigo 150, § 6.º, da Constituição Federal, e, no caso dos Estados e do Distrito Federal, sua concessão deve ser autorizada por Convênio, ratificado por Decreto Legislativo das respectivas unidades federadas.

A título ilustrativo, citamos a Lei n.º 19.098, de 6 de agosto de 2010,¹⁶⁸ do Estado de Minas Gerais, que alterou as alíquotas do ICMS dos combustíveis naquela unidade federada. Nos termos do referido diploma legal, a alíquota do ICMS incidente sobre o álcool combustível foi reduzida de 25% para 22%, enquanto a alíquota do aludido imposto incidente sobre a gasolina foi majorada de 25% para 27%. Tais alterações passam a vigorar a partir de 1.º de janeiro de 2011.

Com efeito, a alteração das alíquotas do ICMS sobre combustíveis visa atender ao que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal, segundo a qual qualquer renúncia fiscal deve ser acompanhada de medidas de compensação que garantam a manutenção da receita do Estado. A elevação da alíquota da gasolina em dois pontos percentuais, portanto, teria o condão de compensar a redução dos três pontos percentuais no ICMS do etanol.

3.3.7. Reduções de base de cálculo

Na redução de base de cálculo tem-se, assim como na redução da alíquota, a restrição do aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, mas neste caso se atinge a base mensurável, e não a alíquota.

¹⁶⁸ Lei n.º 19.098/2010, art. 1.º O inciso I do *caput* do art. 12 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, fica acrescido das seguintes alíneas “h” e “i”:

“Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

I – nas operações e prestações internas:

[...]

h) 27% (vinte e sete por cento), nas operações com gasolina para fins carburantes;

i) 22% (vinte e dois por cento), nas operações com álcool para fins carburantes”.

Assim como as demais espécies de incentivos, a redução da base de cálculo também deve ser introduzida no sistema por meio de lei, conforme disposição do artigo 150, § 6.º, da Constituição Federal, e, no caso dos Estados e do Distrito Federal, sua concessão deve ser autorizada por Convênio, ratificado por Decreto Legislativo das respectivas unidades federadas.

Recentemente foi publicado o Convênio n. 01, de 20 de janeiro de 2010, prorrogando as disposições de vários outros convênios que concedem incentivos fiscais. Dentre eles está o Convênio n.º 41, de 1.º de abril de 2005, que autoriza o Estado do Espírito Santo a conceder redução da base de cálculo do ICMS nas saídas internas de areia, lavada ou não. Confira-se:

CONVÊNIO ICMS 41/05

Publicado no DOU de 05.04.05.
 Ratificação Nacional DOU de 25.04.05, pelo Ato Declaratório 05/05.
 Prorrogado, até 31.12.07, pelo Conv. ICMS 124/07.
 Prorrogado, até 30.04.08, pelo Conv. ICMS 148/07.
 Prorrogado, até 31.07.08, pelo Conv. ICMS 53/08.
 Prorrogado, até 31.12.08, pelo Conv. ICMS 71/08.
 Prorrogado, até 31.07.09, pelo Conv. ICMS 138/08.
 Prorrogado, até 31.12.09, pelo Conv. ICMS 69/09.
 Prorrogado, até 31.01.10, pelo Conv. ICMS 119/09.
 Prorrogado, até 31.12.12, pelo Conv. ICMS 01/10.
 Autoriza o Estado do Espírito Santo a conceder redução da base de cálculo do ICMS nas saídas internas de areia, lavada ou não.
O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, na sua 117.ª reunião ordinária, realizada em Maceió, AL, no dia 1.º de abril de 2005, tendo em vista o disposto na Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte

C O N V Ê N I O

Cláusula primeira Fica o Estado do Espírito Santo autorizado a reduzir em até 33,33% (trinta e três inteiros e trinta e três centésimos por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas internas de areia, lavada ou não.

Cláusula segunda Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos até 31 de outubro de 2007. Maceió, AL, 1.º de abril de 2005.

Referido Convênio foi ratificado pelo Estado do Espírito Santo por meio do Decreto n.º 2.454-R, de 28 de janeiro de 2010, e incorporado ao ordenamento estadual por meio

do Decreto n.º 2.466-R, de 12 de fevereiro de 2010, com efeitos a partir de 1.º de fevereiro de 2010.

O Egrégio Supremo Tribunal Federal vinha se manifestando,¹⁶⁹ com base no julgamento, pelo Pleno, do RE 161031,¹⁷⁰ no sentido de constituírem benefícios distintos o da redução da base de cálculo e o da isenção.

Em que pese tal entendimento se adequar à doutrina dominante, recentemente o Supremo Tribunal Federal alterou seu posicionamento anterior, passando a classificar a redução da base de cálculo como espécie de isenção parcial.¹⁷¹

¹⁶⁹ É o que se pode observar da ementa relativa ao acórdão prolatado pela 1.ª Turma daquela Corte Suprema – RE 201764 AgR/SP, de relatoria do Min. Eros Roberto Grau, publicado no *DJ* 25.02.2005:

“Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Redução da base de cálculo. Benefício fiscal. Crédito. Compensação. Possibilidade. Princípio da não cumulatividade. Observância. Benefício fiscal outorgado a contribuinte. Crédito decorrente da redução da base de cálculo do tributo. Vedação. Impossibilidade. A Constituição Federal somente não admite o lançamento do crédito nas hipóteses de isenção ou não incidência. Precedente do Tribunal Pleno. Agravo Regimental não provido”.

¹⁷⁰ “ICMS. Princípio da não cumulatividade. Mercadoria usada. Base de incidência menor. Proibição de crédito. Inconstitucionalidade. Conflita com o princípio da não cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas ‘a’ e ‘b’ do inciso II do § 2.º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão” (Tribunal Pleno, RE n.º 161031, *DJ* 06.06.1997, Rel. Min. Marco Aurélio).

¹⁷¹ A modificação de entendimento daquele Supremo Sodalício se deu com o julgamento, pelo Pleno, do RE 174478/SP, publicado no *DJ* de 10.09.2005, tendo como relator do acórdão o Ministro Cezar Peluso:

“Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de Isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da Lei Estadual n.º 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS n.º 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao recurso. Aplicação do art. 155, § 2.º, inc. II, letra ‘b’, da CF. Voto vencido. São constitucionais o art. 41, inc. IV, da Lei n.º 6.374/89, do Estado de São Paulo, e o art. 32, incs. I e II, do Convênio ICMS n.º 66/88”.

Visando demonstrar que este é o atual entendimento do C. STF, transcrevemos as seguintes ementas:

“Constitucional. Tributário. Imposto sobre Operação de Circulação de Mercadorias e serviços de comunicação e transporte. ICMS. Cumulatividade. Direito ao crédito. Base de cálculo reduzida. Fenômeno equivalente à isenção parcial. Processual civil. Agravo regimental. Alegada existência de fundamento infraconstitucional suficiente para manter o acórdão recorrido. Fundamento que teria sido confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça em decisão transitada em julgado. 1. Por ocasião do julgamento do RE 174.478 (red. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, Pleno, *DJ* de 10.09.2005), o Supremo Tribunal Federal considerou que o benefício fiscal de redução da base de cálculo equiparava-se à figura da isenção parcial, atraindo a vedação posto no art. 155, § 2.º, II, *b*, da Constituição. 2. O acórdão recorrido se assenta em fundamento de natureza constitucional (art. 155, § 2.º, da Constituição), dado que a orientação predominante então formada considerou que a lei ordinária não poderia limitar o direito constitucional à vedação da cumulatividade. Descabe cogitar, portanto, de argumento infraconstitucional suficiente para manutenção do acórdão recorrido. Agravo regimental conhecido, mas ao qual se nega provimento” (STF, AI 526737 AgR/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJ* 01.08.2008).

Todavia, por ser este um estudo científico, ousamos discordar do atual posicionamento do E. Supremo Tribunal Federal, mantendo-nos firmes no entendimento de que isenção e redução de base de cálculo são institutos diversos.

“Tributo. ICMS. Redução proporcional. Precedentes da Corte. 1. A redução da base de cálculo autoriza o estorno proporcional, considerando que se trata de isenção fiscal parcial. 2. Recurso extraordinário a que se dá provimento” (STF, RE 205262/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Menezes Direito, *DJ* 22.08.2008).

Capítulo 4

“GUERRA FISCAL” DO ICMS

4.1. Contextualização

Em meio a notícias de crescimento econômico surpreendente, o País se lança à procura de desenvolvimento sustentável. A profusão de investimentos soluciona antigos anseios, inspirando os Estados a reclamar o aproveitamento dessa onda favorável ante a necessidade pela busca do crescimento econômico, eliminação das desigualdades regionais, erradicação da miséria, elevação dos índices de desenvolvimento humano, objetivos fundamentais da República, segundo o artigo 3.º, inciso III,¹⁷² da Constituição Federal, que a população reclama. Nesse cenário as disputas entre os Estados se intensificam.

A redução ou desoneração do ICMS é a grande arma dos Estados nessa guerra para a disputa de novos investimentos e atração de empresas estabelecidas em outras unidades federadas.

Conforme adiante se verá, o ICMS é um imposto de caráter nacional e, em razão disso, é tratado com rigor pela Constituição Federal, no tocante à concessão de incentivos fiscais.

Nos termos do artigo 155, § 2.º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal,¹⁷³ foi outorgada à lei complementar a regulação da forma como, mediante deliberação dos Es-

¹⁷² Art. 3.º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

[...]

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

¹⁷³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

tados e do Distrito Federal, as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A lei complementar editada para regular a concessão e revogação das isenções, incentivos e benefícios fiscais foi a LC n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, que prevê que a validade dos incentivos ligados ao ICMS depende da anuência de todos os Estados, por meio de convênio firmado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

Com a celebração do convênio, estão os Estados autorizados a ratificar, ou não, o seu conteúdo. Uma vez em vigor, os convênios ratificados obrigam todas as unidades federadas a cumprir o acordado, inclusive aquelas que não participaram da reunião que deliberou sobre o assunto objeto do convênio.

A referida Lei Complementar ainda prevê que a inobservância de seus preceitos acarretará (i) a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; e (ii) a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Entretanto, embora a concessão unilateral de incentivos – ou seja, a concessão de incentivo sem que ele tenha sido objeto de acordo em convênio – contrarie a Lei Complementar n.º 24/1975, é prática comum dos Estados criar e conceder incentivos variados, sendo uma gama de subterfúgios criada para contornar as restrições da lei, o que tem levado a discussões intermináveis quanto à natureza dos benefícios e seu enquadramento nos parâmetros da legislação tributária.

Os Estados procuram ocultar os detalhes de seus programas de incentivos para prevenir contestações na Justiça quanto à validade dos incentivos. Aprovados pelas assem-

[...]

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.

bleias legislativas dos Estados, em princípio esses incentivos nascem válidos e eficazes, até que o Supremo Tribunal Federal (STF) diga o contrário.

As disputas políticas e o receio de que as questões não sejam resolvidas rapidamente levam os Estados a aterrorizar contribuintes e a negar-lhes o direito ao crédito de ICMS supostamente incentivado pelo Estado de origem. Como não podem atingir diretamente os Estados adversários, afetam os contribuintes.

Vale dizer: da perspectiva dos Estados, a concessão de incentivos é indispensável ao atingimento dos objetivos fundamentais da República (erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais – artigo 3.º, inciso III, CF). Entretanto, tais incentivos só podem ser concedidos desde que aprovados pela unanimidade dos Estados Federados; caso contrário, tais incentivos serão tidos como nulos e os créditos tributários atribuídos ao estabelecimento recebedor da mercadoria como ineficazes, exigindo-se, ainda, o imposto pago ou devolvido. Além disso, os agentes políticos representantes do Estado que ofereceu o incentivo poderiam incorrer, em tese, em crime de responsabilidade, improbidade administrativa ou ressarcimento de danos ao erário.

Da perspectiva do contribuinte, as sanções prescritas pela Lei Complementar n.º 24/1975 resultam em grave ônus, por figurarem como adquirentes das mercadorias gravadas com o incentivo fiscal concedido pelo Estado onde estão localizados os remetentes das mercadorias, que podem não ter seus créditos reconhecidos, o que vem ocorrendo com frequência, gerando incerteza e insegurança jurídicas.

Dissertando a respeito, Osvaldo Santos de Carvalho¹⁷⁴ salienta:

Em síntese, a “Guerra Fiscal” pode ser resumida como a concessão unilateral de incentivos ou benefícios fiscais pelos Estados, à margem da LC n.º 24/75, e por corolário lógico-jurídico à margem da Constituição Federal, com o intuito de atrair investimentos, gerando, por consequência,

¹⁷⁴ CARVALHO, Osvaldo Santos de. *A “guerra fiscal” no âmbito do ICMS. Considerações sobre os benefícios fiscais e financeiros concedidos pelos Estados e Distrito Federal*. 2006. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, p. 30.

a retaliação de outros Estados, das mais diversas formas possíveis, seja glosando os créditos gravados de incentivo, lançando autos de infração e imposição de multas aos contribuintes, seja batendo às portas do Judiciário, almejando a retirada do ordenamento da medida que concedeu o benefício inconstitucional (introduzido por leis, decretos e até por meros atos administrativos).

Pois bem. Contextualizado o cenário da “guerra fiscal”, passemos à análise do princípio federativo, da estrutura constitucional do ICMS, das leis gerais e convênio para a concessão dos incentivos fiscais, para posteriormente tratarmos da Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975.

4.2. Do pacto federativo

O princípio federativo, conforme se verá adiante, é o fundamento de validade da autonomia dos Estados e, conseqüentemente, da tributação por meio do ICMS.

O “federalismo” ou “federação” é uma associação de Estados (Estados-membros), que dá lugar a um novo Estado, o “Estado Federal”.

Segundo Geraldo Ataliba,¹⁷⁵ Federação é:

[...] a associação de Estados para a formação de novo Estado (o federal) com repartição rígida de atributos da soberania entre eles. Informa-se seu relacionamento pela “autonomia recíproca da União e dos Estados, sob a égide da Constituição Federal” (Sampaio Dória), caracterizadora de sua igualdade jurídica (Ruy Barbosa), dado que ambos extraem suas competências da mesma norma (Kelsen).

Na Federação, os Estados-membros desfrutam de autonomia constitucional e legislativa. Por meio de seus órgãos legislativos, os Estados-membros editam suas próprias Constituições e leis, que devem, necessariamente, observar as diretrizes traçadas na Constituição Federal, além das próprias Constituições Estaduais, no caso das leis.

¹⁷⁵ ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 37.

Portanto, a autonomia constitucional dos Estados-membros não é absoluta, mas relativa. A Constituição Federal limita a faculdade constituinte dos Estados-membros, “[...] mediante a repartição de competências entre a ordem jurídica parcial central (a União) e as ordens jurídicas parciais periféricas (os Estados Federados). Os Estados Federados devem, necessariamente, observar estas competências”.¹⁷⁶

As diferenças entre a União e os Estados Federados não são de níveis hierárquicos, mas sim de competências distintas que receberam da própria Constituição Federal. Assim, em termos jurídicos, convivem harmonicamente e em mesmo nível de hierarquia as leis nacionais (do Estado Federado), as leis federais (da União) e as leis estaduais (dos Estados-membros). Todas encontram seu fundamento de validade na Carta da República, apresentando, contudo, campos de atuação exclusivos e minuciosamente delimitados pela atribuição de competências delimitada no texto constitucional.

A competência dos Estados é delineada no artigo 25 e seus parágrafos da Constituição Federal, que prescrevem:

Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.

§ 1.º São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição.

§ 2.º Cabe aos Estados explorar diretamente, ou mediante concessão, os serviços locais de gás canalizado, na forma da lei, vedada a edição de medida provisória para a sua regulamentação.

§ 3.º Os Estados poderão, mediante lei complementar, instituir regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, constituídas por agrupamentos de municípios limítrofes, para integrar a organização, o planejamento e a execução de funções públicas de interesse comum.

Portanto, os Estados possuem, no País, competências próprias e autoridades (legislativas, executivas e judiciárias) que decidem, com autonomia, os assuntos locais. Além disso, tributam livremente, respeitando somente a Constituição Federal (artigos 145 e 155 da CF).

¹⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 149.

4.3. Estrutura constitucional do ICMS

O ICMS é imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal e tem sua matriz constitucional insculpida no artigo 155, inciso II, que assim dispõe:

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.

Percebe-se que, a par de nominar os entes políticos competentes para instituir, fiscalizar e cobrar o referido imposto, o dispositivo constitucional acima transcrito também elenca as suas possíveis hipóteses de incidência. Em verdade, uma análise mais detalhada do referido enunciado constitucional permite identificar não uma, mas várias hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas entre si.

Roque Antonio Carrazza¹⁷⁷ observa que o imposto identificado no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal alberga, pelo menos,¹⁷⁸ mais de cinco impostos diferentes:¹⁷⁹

a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

¹⁷⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 36-37.

¹⁷⁸ O autor chama a atenção de que, juridicamente, poderia haver mais de 20 impostos diferentes, se considerar, por exemplo, o imposto sobre a produção de lubrificante diferente do imposto sobre o consumo de energia elétrica, justamente por terem hipóteses de incidência e/ou bases de cálculo diferentes (Idem, *ibidem*, p. 36, n. 3).

¹⁷⁹ Vale lembrar que o que distingue um tributo do outro é o binômio hipótese de incidência/base de cálculo. A base de cálculo, além de colaborar na quantificação do tributo, ainda confirma se a hipótese de incidência escolhida pelo legislador ordinário efetivamente corresponde àquela cuja licença lhe foi outorgada pela Constituição para construir.

Embora tais impostos não se confundam, quis o legislador constituinte que todos obedecessem o mesmo regramento e os mesmos princípios, de tal sorte que a disciplina aplicável a todos eles é comum.

Em que pese tratar-se de um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal,¹⁸⁰ é um imposto de conformação nacional, razão pela qual foi exaustivamente regrado pela Constituição Federal de 1988.

Contudo, é importante lembrar que o ICMS não é instituído pelo texto constitucional, estabelecendo a Carta Suprema apenas contornos e limites para a atuação do legislador ordinário, esse sim competente para a instituição do imposto em questão.

Acentuando o caráter nacional do ICMS, Paulo de Barros Carvalho¹⁸¹ ensina que:

O caráter nacional do ICMS é outra máxima que sobressai do sistema com grande vigor de juridicidade. Não se aloja na formulação expressa de qualquer dos dispositivos constitucionais tributários, mas está presente nas dobras de inúmeros preceitos, irradiando sua força por toda a extensão da geografia normativa desse imposto. Sua importância é tal que, sem atinarmos a ele, fica praticamente impossível a compreensão da regra-matriz do ICMS em sua plenitude sintática e em sua projeção semântica. Os conceitos de operação interna, interestadual e de exportação; de consumidor final, de contribuinte, de responsável e de substituição tributária; de compensação do imposto, de base de cálculo e de alíquota, bem como o de isenção, estão diretamente relacionados com diplomas normativos de âmbito nacional, válidos para todo o território brasileiro.

¹⁸⁰ Apesar de o art. 155 outorgar competência aos Estados e ao Distrito Federal, não se pode olvidar que, nos termos do art. 147 da CF, a União também estaria apta a criar o ICMS. É o que dispõe o artigo 147 da CF: “Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”. Contudo, a Constituição de 1988, como é cediço, extinguiu os Territórios Federais até então existentes (Roraima, Amapá e Fernando de Noronha), convertendo os dois primeiros, nos termos do artigo 14 do ADCT, em Estados-membros e reintegrando o antigo Território de Fernando de Noronha ao Estado de Pernambuco, nos termos do art. 15 do ADCT.

¹⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. ICMS – Incentivos – Conflito entre Estados – Interpretação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 66, p. 97, 1994.

À lei ordinária cabe definir, em respeito ao princípio da reserva legal, os critérios da regra-matriz de incidência, como as hipóteses de incidência, as alíquotas, base de cálculo, sujeitos, etc., devendo o legislador se pautar, sempre, nos parâmetros previstos na Constituição e na Lei Complementar (LC n.º 87/1996), sob pena de exceder sua competência legislativa.

Vale dizer: apesar de ter sido outorgada competência aos Estados e ao Distrito Federal para criá-lo, o ICMS será instituído, por cada unidade federada, respeitando limites comuns, balizas criadas pela Lei Complementar e pela Constituição Federal para nortear a atuação do legislador ordinário.

E foi em razão do panorama nacional deste imposto estadual/distrital que em diversas oportunidades a Constituição Federal estabeleceu a possibilidade, excepcional, de modulação da competência tributária do ICMS por normas infraconstitucionais.

Ou seja, embora a competência impositiva do ICMS seja privativa dos Estados e do Distrito Federal, a própria Carta Magna concedeu às normas infraconstitucionais, de cunho nacional, prerrogativa para disciplinarem sobre limitações constitucionais ao poder de tributar e disporem sobre conflito de competências entre as entidades tributantes. É o que prescrevem os artigos 146 III, e 155, XII, da Constituição Federal, conforme veremos a seguir.

4.3.1. Leis gerais e convênios

No Brasil, em decorrência do princípio federativo, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal desfrutam de ampla autonomia político-administrativa (artigos 18,¹⁸²

¹⁸² Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

25,¹⁸³ 29,¹⁸⁴ 30¹⁸⁵ e 32¹⁸⁶ da CF), legislando, concorrentemente, inclusive em matéria tributária (artigo 24, I,¹⁸⁷ da CF), o que só é possível em face da minuciosa discriminação de competências contemplada na Constituição Federal.

No entanto, é outorgada a União, no âmbito da legislação concorrente, estabelecer normas gerais (artigo 24, § 1.º, da CF),¹⁸⁸ as quais têm validade para *todas* as pessoas políticas, inclusive para a própria União.

Estabelecer *normas gerais* é apontar diretrizes, lineamentos básicos, sem tratar de assuntos da economia política interna das pessoas políticas, cabendo à lei complementar a instituição de tais normas no ordenamento jurídico vigente.

¹⁸³ Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.

¹⁸⁴ 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: [...]

¹⁸⁵ Art. 30. Compete aos Municípios:

I – legislar sobre assuntos de interesse local;

II – suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

III – instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

IV – criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual;

V – organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial;

VI – manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental;

VII – prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população;

VIII – promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;

IX – promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

¹⁸⁶ 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.

¹⁸⁷ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

¹⁸⁸ Art. 24 [...]:

§ 1.º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

À União, portanto, são atribuídas as competências para edição legislativa de normas de ordem jurídica parcial (leis federais), e as que veiculam normas jurídicas do Estado brasileiro (leis nacionais). Relativamente às primeiras, a União não poderá criar normas atinentes à matéria reservada aos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, por ferir os princípios federativo e da autonomia dos entes federados e dos Municípios. No tocante às leis nacionais, no interesse do Estado brasileiro, criadas nos limites autorizados pela Constituição, irradiam seus efeitos para as demais ordens jurídicas (estaduais, distritais e municipais), visando à normatização de matérias de caráter geral, sem que isso viole o princípio federativo e da autonomia dos entes federados.

As leis nacionais, ora de competência do Senado Federal, ora do Congresso Nacional, não têm caráter federal, e sim nacional. Embora diferentes, existem alguns fatores que as aproximam, os quais foram muito bem captados por Clélio Chiesa:¹⁸⁹

A primeira dificuldade encontrada para se diferenciar as leis nacionais e leis federais consiste no fato de serem editadas por um mesmo órgão: o Congresso Nacional. A segunda advém da circunstância de serem formalmente semelhantes. Mas não é só, possuem também o mesmo âmbito de validade territorial.

Todavia, são evidentes as diferenças entre elas, notadamente em relação aos seus alcances e abrangências, como salienta Chiesa:¹⁹⁰

[...] as leis federais têm como destinatários os administrados da União, seu âmbito de abrangência é bastante limitado, circunscrevendo os seus efeitos à esfera da pessoa política União. Não estão submetidos a estas normas os Estados-membros e os Municípios. Portanto, os comandos normativos veiculados por normas federais somente obrigam aos jurisdicionados (estrito senso) da União. Os efeitos jurídicos das leis nacionais transcendem às circunscrições políticas internas, são dirigidas a todos os brasileiros, obrigam a União, Estados-membros e também os Municípios.

¹⁸⁹ CHIESA, Clélio. *ICMS Sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr, 1997. p. 69.

¹⁹⁰ Idem, *ibidem*, p. 69.

Segundo a doutrina de Geraldo Ataliba, o Congresso Nacional é órgão legislativo do Estado brasileiro (no momento em que edita normas de caráter nacional) e da União (quando editar normas de caráter federal). Afirma o autor que as normas nacionais, por se dirigirem a todos os que estejam no território nacional, se sobrepõem àquelas das ordens jurídicas parciais. Já as leis federais, ao lado das leis estaduais, distritais e municipais, se circunscrevem à área de jurisdição da pessoa a que se vinculam.

Em matéria de legislação tributária, a Constituição Federal outorgou ao Congresso Nacional a competência para edição de Lei Complementar, instrumento legislativo próprio para veiculação de “normas gerais de direito tributário”. É o que prescreve o artigo 146 da Carta Magna:

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.

Qual o alcance, porém, das “normas gerais”? Nesse ponto, o dissenso doutrinário bipartiu-se entre as correntes denominadas “dicotômica” e “tricotômica”. Para a corrente dicotômica, que tem como expoentes Clélio Chiesa,¹⁹¹ Paulo de Barros Carvalho,¹⁹²

¹⁹¹ “A edição de normas gerais pelo Estado brasileiro tem como finalidade precípua “dirimir conflitos de competência” e “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Trata-se de matérias que transcendem aos interesses de ordens jurídicas parciais. Daí a razão de terem sido atribuídas ao Estado brasileiro”. CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado brasileiro*. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 37.

¹⁹² “O primeiro passo é saber que são as tão faladas normas gerais de direito tributário. E a resposta vem depressa: são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e tam-

Geraldo Ataliba,¹⁹³ entre outros, a lei complementar têm dupla função: dirimir os conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Já para a corrente tricotômica, que tem como adeptos Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto,¹⁹⁴ Ricardo Lobo Torres,¹⁹⁵ Hamilton Dias de Souza,¹⁹⁶ entre outros tantos, a Lei Complementar, além das referidas funções, teria também a função de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre (i) 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; (ii) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; e (iii) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Entretanto, ainda que se adote a corrente dicotômica ou a corrente tricotômica, uma coisa é certa: a doutrina sempre foi unânime ao eleger a lei complementar como veículo para dispor sobre conflitos de competência e para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Todavia, como bem ressalva o professor Roque Antonio Carrazza, partidário da corrente dicotômica, a lei complementar a que alude o artigo 146 da Constituição Federal não poderá inovar, mas apenas declarar, explicitar o que porventura estiver implícito na Constituição. Assevera, pois, o autor:¹⁹⁷

bém as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Pronto: o conteúdo está firmado.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 224

¹⁹³ ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 10, p. 45, 1969.

¹⁹⁴ “Ao tempo da Carta de 1967/69, era acirrada a discussão sobre a função dupla ou tríplice da lei complementar, em matéria tributária. Parte da doutrina preconizava que a lei complementar tinha dúplice função: (a) dispor sobre os conflitos de competência entre a União, Estados e Municípios e (b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Discrepando frontalmente desse entendimento, um elevado grupo de doutrinadores consagrava a tríplice função na lei complementar. Além das duas funções antes referidas, à lei complementar caberia uma terceira função: a de estabelecer normas gerais de Direito Tributário. À luz da Constituição de 1988, parece não haver dúvida quanto à tríplice função da lei complementar, a teor do art. 146, II.” BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 23.

¹⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 40.

¹⁹⁶ SOUZA, Hamilton Dias de. *Direito tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1973. v. 2, p. 27.

¹⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 965.

Logo, a lei complementar que está a merecer nossos cuidados só será válida quando se entrosar com as linhas mestras do Texto Supremo. Admitimos, num esforço de arranjo, que tal lei poderá iluminar os pontos mais ou menos obscuros de nosso sistema constitucional tributário, desde que, no entanto, não os desloque, não os altere, nem os anule.

[...]

Assim, proclamamos, desde agora, que tal lei complementar só pode explicitar o que está implícito na Constituição. *Não pode inovar; mas, apenas, declarar.* Para além destas angustas fronteiras, o legislador complementar estará arrogando-se atribuições que não lhe pertencem e, deste modo, desagregando princípios constitucionais que deve acatar, máxime os que concedem autonomia jurídicas às pessoas no que concerne à decretação e arrecadação dos tributos de duas competências.

Pois bem. No âmbito do ICMS, a par da aplicabilidade do artigo 146, III, da Constituição, a Carta Magna traz ainda a previsão de lei complementar para concessão e revogação de incentivos fiscais, conforme prescrição do artigo 155, § 2.º, inciso XII, *in verbis*:

[...]

XII – cabe à lei complementar:

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

Ou seja, dado o caráter nacional do ICMS, quis o legislador constitucional tratá-lo com o maior rigor possível, a fim de minimizar o risco de os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, em razão de sua autonomia, malferirem a sistemática do tributo.

Assim, nota-se que, em relação ao ICMS, o poder legislativo dos entes federados foi sensivelmente diminuído, na medida em que foi outorgado ao Congresso Nacional um regramento unitário nacional, por meio de lei complementar e resoluções do Senado Federal.

A lei complementar que veio cumprir parte dos desígnios do dispositivo constitucional mencionado é a Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996.

A parte atinente à concessão e revogação das isenções, incentivos e benefícios fiscais já se encontrava disposta na Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, cuja recepção, pela Constituição Federal de 1988, não abordaremos neste trabalho. Partiremos da premissa de que a referida lei complementar é válida no ordenamento jurídico vigente.

Com efeito, nos termos da Lei Complementar n.º 24/1975, a validade dos incentivos ligados ao ICMS depende da anuência de todos os Estados, por meio de convênio firmado no âmbito do Confaz.

Ou seja, visando impedir ou, ao menos, dificultar a denominada “guerra fiscal”, os Estados e o Distrito Federal, ao concederem isenções, incentivos e benefícios fiscais em matéria de ICMS, deverão fazê-lo por meio de convênios, celebrados no âmbito do Confaz, os quais somente terão validade se assinados por todos os Estados-membros e pelo Distrito Federal.

Os convênios nada mais são que “contratos”,¹⁹⁸ “acordos entre unidades federadas”,¹⁹⁹ os quais, ratificados pelo Poder Legislativo de cada Estado, por meio de decreto, passam a ter força de lei.

¹⁹⁸ ATALIBA, Geraldo. Eficácia dos convênios para isenção do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 11-12, p. 102, jan.-jun. 1980.

¹⁹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 233.

Os convênios são celebrados no Confaz, composto por representantes de cada um dos Estados e do Distrito Federal, indicados pelos respectivos Chefes do Poder Executivo. Via de regra, tal nomeação recai sobre o Secretário de Fazenda.

Diante do exposto, nota-se que “convênio” não é lei, nem o Confaz órgão legislativo. Assim, não podem os representantes do Executivo que o integram, a despeito de disporem sobre isenções ou incentivos fiscais de ICMS, “legislar” a respeito. É o Poder Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal que, ratificando o convênio, os concederá.

Conclui-se, pois, que não é o convênio que outorga a isenção ou o incentivo fiscal do ICMS. “Ele apenas permite que o Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal venha a fazê-lo.”²⁰⁰

Como observa Geraldo Ataliba:²⁰¹

O convênio não dá nem tira direito a nenhum Fisco, a nenhum contribuinte. Não cria direito de natureza tributária nem em benefício, nem em detrimento de ninguém. É mero pressuposto de exercício eficaz da competência isentadora dos legisladores ordinários estaduais.

O convênio, assim, não é norma tributária. Não tem natureza tributária. É norma contratual (negocial) oriunda dos Estados (manifestação de vontade deles) e vinculante somente deles. Não integra a norma de isenção, mas sim constitui estágio prévio (necessário) de elaboração da norma de isenção (o decreto legislativo que encerra a vontade estatal isentiva eficaz) esta sim criadora de direitos e aplicada pelos órgãos administrativos e judiciários.

O Executivo dos Estados negocia os convênios e os submete à apreciação do Legislativo. Este, se e quando lhes der aprovação, expede o respectivo decreto legislativo.

Assim, os preceitos do convênio só se incorporam ao direito interno dos Estados, pelo decreto legislativo, expedido pela Assembleia Legislativa, e não por decreto do Gover-

²⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 234.

²⁰¹ ATALIBA, Geraldo. Eficácia dos convênios para isenção do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 11-12, p. 107, jan.-jun. 1980.

nador, como vem acontecendo tendo em vista as disposições do artigo 4.º da Lei Complementar n.º 24/1975.²⁰²

Portanto, a concessão de isenções e incentivos fiscais em relação ao ICMS só será válida por meio de decreto legislativo estadual ou distrital que ratificar o convênio.

Cabe lembrar ainda que a isenção ou incentivo concedidos por meio de decreto legislativo só podem ser revogados mediante outro decreto legislativo. Daí podermos inferir, apoiados no magistério de Roque Antonio Carrazza, que:

A lei ordinária do Estado ou do Distrito Federal não pode nem conceder, nem revogar isenções de ICMS. Logo, os Estados e o Distrito Federal, querendo revogar isenção de ICMS, devem firmar novos convênios. Estes convênios que autorizam o cancelamento da isenção também deverão ser ratificados por via de decretos legislativos (estaduais ou distritais).

De todo o exposto, verifica-se que o artigo 155, § 2.º, XII, “g”, da Constituição Federal, ao condicionar a concessão de isenção e incentivos no âmbito do ICMS à lei complementar, veiculou verdadeira limitação constitucional à competência dos Estados e do Distrito Federal, na tentativa de evitar disparidades de política fiscal.

Por outro lado, além de condicionar a concessão de isenção e incentivos no âmbito do ICMS à lei complementar, o referido dispositivo constitucional condicionou ainda a desoneração do ICMS à deliberação unânime dos Estados e do Distrito Federal, o que não se coaduna com o atual cenário político-econômico. O mecanismo de concessão de isenções e incentivos, na forma como hoje se apresenta, não mais atende aos objetivos para quais foi criado. Os efeitos colaterais negativos acabam superando as vantagens pretendidas com a concessão dos incentivos fiscais, o que nos leva a concluir que o modelo existente, em torno da deliberação das unidades federadas por meio do Confaz e da Lei Complementar n.º 24/1975, merece ser revisto, conforme adiante se demonstrará.

²⁰² Art. 4.º 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.

4.4. Da concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais relacionados ao ICMS, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos da Lei Complementar n.º 24/1975

Conforme anteriormente exposto, a Constituição Federal, por meio de seu artigo 155, § 2.º, XII, “g”, fixou parâmetros para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, remetendo à Lei Complementar – no caso, à Lei Complementar n.º 24/1975 – a disciplina do aludido enunciado.

Referida lei complementar, em seu artigo 1.º,²⁰³ exige que a concessão ou a revogação de isenções, incentivos ou benefícios fiscais ocorram mediante a anuência de todos os Estados, por meio de convênio firmado no âmbito do Confaz. Prevê, ainda, que somente por unanimidade²⁰⁴ os Estados podem criar incentivos ligados ao ICMS. Vale dizer: sempre que se pretender criar, revogar ou alterar incentivo será preciso discutir, negociar e barganhar no Confaz.

Firmado o convênio, caberá ao Poder Legislativo de cada Estado, por meio de *decreto legislativo* – e não ao Poder Executivo, como previsto no artigo 4.º da Lei Complementar n.º 24/1975²⁰⁵ – ratificá-lo, para que a desoneração tributária acordada passe a valer como *direito interno* dos Estados e do Distrito Federal.

²⁰³ Art. 1.º 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.

²⁰⁴ Art. 2.º Os convênios a que alude o artigo 1.º, 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.

[...]

§ 2.º 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.

²⁰⁵ Art. 4.º 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.

Convém aqui invocarmos Roque Antonio Carrazza²⁰⁶ que, com precisão, observa:

Vai daí que *convênios-ICMS*, para integrarem o ordenamento jurídico dos Estados e do Distrito Federal, precisam ser aprovados pelas respectivas Casas Legislativas. Isto nos leva a reiterar que o convênio é, tão só, o *pressuposto* para a concessão da isenção, que surgirá – agora, sim – do decreto legislativo que o confirma.

Para que a isenção de ICMS surja validamente é necessário que o Estado (ou o Distrito Federal) manifeste sua vontade de conceder este benefício. Ora, o Estado (ou o Distrito Federal) manifesta juridicamente sua vontade por meio da conjugação das vontades de seus Poderes Legislativo e Executivo. Este, firmando o convênio; aquele, aprovando-o.

Publicados, os convênios ratificados obrigam todas as unidades da Federação, inclusive aquelas que, embora convocadas, deixaram de participar da reunião que deliberou sobre a autorização para concessão do incentivo fiscal.²⁰⁷

A Lei Complementar n.º 24/1975²⁰⁸ também prevê sanções à inobservância de seus preceitos, quais sejam: (i) a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; e (ii) a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

No entanto, em que pese as reduções e desonerações do ICMS terem que ser concedidas por meio de convênio, ratificado por decreto legislativo, os Estados, contrariando as disposições da Lei Complementar n.º 24/1975, criam e concedem unilateralmente incentivos variados e uma gama de subterfúgios para contornar as restrições da referida lei, o que vem causando incertezas e insegurança jurídicas, em decorrência das graves consequências tanto para os contribuintes quanto para os agentes políticos.

É o que passaremos a expor.

²⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 235.

²⁰⁷ LC n.º 24/1975, art. 7.º Os convênios ratificados obrigam todas as Unidades da Federação, inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião.

²⁰⁸ Art. 8.º 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.

4.4.1. Incentivos fiscais tributários concedidos à margem de convênio

Conforme anteriormente exposto, a denominada “Guerra Fiscal” consiste na concessão unilateral de reduções ou desonerações de ICMS, à margem da Lei Complementar n.º 24/1975, com o intuito de atrair investimentos visando, primordialmente, o crescimento econômico e a eliminação das desigualdades regionais, o que ocasiona, por consequência, a retaliação de outros Estados, das mais diversas formas possíveis, desde a glosa dos créditos gravados de incentivo até o ajuizamento de ações objetivando a retirada, do ordenamento jurídico, da medida que concedeu o incentivo.

Para melhor ilustrar o tema, tomaremos como base uma típica operação venda e compra entre contribuintes localizados nos Estados do Paraná e São Paulo, figurando o primeiro como vendedor da mercadoria e o segundo, como adquirente.

Para tanto, abordaremos o incentivo tributário outorgado pelo Estado do Paraná, à margem da Lei Complementar n.º 24/1975, por meio da Lei n.º 13.212, de 29 de junho de 2001, substituída pela Lei n.º 14.578/2004.

O incentivo instituído pela referida legislação consiste na concessão de crédito outorgado de 7% sobre o valor da operação de saída dos produtos resultantes do abate de aves (§ 2.º, artigo 2.º),²⁰⁹ de gado bovino, bubalino ou suíno (artigo 4.º)²¹⁰ e da industrialização de pescados (§ 1.º, artigo 6.º).²¹¹

²⁰⁹ Art. 2.º [...]

§ 2.º Poderá o estabelecimento abatedor de aves, em substituição ao aproveitamento de quaisquer créditos, optar pelo crédito de importância equivalente à aplicação de 7% (sete por cento) sobre o valor de sua operação de saída dos produtos resultantes do abate, ainda que submetidos a outros processos industriais, opção esta que será declarada em termo no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, devendo a renúncia a ela ser objeto de novo termo.

²¹⁰ Art. 4.º Poderá o estabelecimento de frigorífico que realizar o abate de gado bovino, bubalino ou suíno, ou aquele que tenha encomendado este abate, em substituição ao aproveitamento de quaisquer créditos, optar pelo crédito de importância equivalente à aplicação de 7% (sete por cento) sobre o valor de sua operação de saída de produtos resultantes do abate dessas espécies de gado, ainda que submetidos a outros processos industriais.

²¹¹ Art. 6.º [...]

§ 1.º Poderá o estabelecimento que realizar a industrialização de pescados, em substituição do aproveitamento de quaisquer créditos, optar pelo crédito de importância equivalente à aplicação de 7% (sete por cento) sobre o valor de sua operação de saída de produtos resultantes da industrialização, ainda que

Pois bem. Suponhamos que o contribuinte “A”, localizado no Estado do Paraná, utilizando-se do incentivo tributário previsto na Lei n.º 13.212/2001, venda produto resultante do abate de aves – como frango temperado congelado – ao contribuinte “B”, localizado no Estado de São Paulo. Considerando que a alíquota do ICMS, para as operações interestaduais, é de 12%,²¹² o contribuinte “A” pagaria ao Estado do Paraná o ICMS incidente sobre tal operação, à alíquota de 5%, tomaria o crédito correspondente a 7% do valor da operação, e destacaria 12% a título de ICMS na nota fiscal de saída que acompanharia o produto.

Por sua vez, o contribuinte “B”, localizado no Estado de São Paulo, ao receber o tal “frango temperado congelado”, emitiria uma nota fiscal de entrada do produto com o destaque de 12% de ICMS, e registraria o referido montante como “crédito” no Livro de Apuração do ICMS.

Partindo-se da premissa de que o presente estudo se cinge aos lindes do Direito Tributário, que regula tão só a atividade tributária, excluindo, por consequência, o Direito Financeiro, identificamos três relações jurídicas no exemplo acima.

A primeira relação jurídica tributária é entre o contribuinte “A”, remetente do “frango temperado congelado”, localizado no Estado do Paraná, que outorgou o crédito de 7% calculado sobre o valor da operação do referido produto; e o contribuinte “B”, localizado no Estado de São Paulo, adquirente da mercadoria em cuja operação incidiu ICMS à alíquota de 12%, conforme destacado na respectiva nota fiscal, a quem competente registrar, no Livro de Apuração do ICMS, o valor do imposto correspondente ao percentual destacado na referida nota fiscal.

submetidos a outros processos industriais, opção esta que será declarada em termo no Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, devendo a renúncia a ela ser objeto de novo termo.

²¹² Lei n.º 11.580/1996: Art. 15. As alíquotas para operações e prestações interestaduais são: I – 12% (doze por cento) para as operações e prestações interestaduais que destinem bens, mercadorias e serviços a contribuintes estabelecidos nos Estados de Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo.

Note-se que essa primeira relação jurídica é eminentemente mercantil, e traduz a efetiva circulação de mercadoria (que é o fato gerador do ICMS), tendo por objeto a venda, pelo contribuinte “A”, e a compra, pelo contribuinte “B”, da mercadoria.

Essa relação, a que o professor Paulo de Barros Carvalho denomina de “fato-relação”,²¹³ é que desencadeará as outras duas relações jurídico-tributárias por nós acima referidas, fazendo nascer o vínculo obrigacional tributário, relativamente ao ICMS, entre contribuintes “A” e “B” e os respectivos Estados onde estão localizados.

Assevera ainda o Emérito Professor:²¹⁴

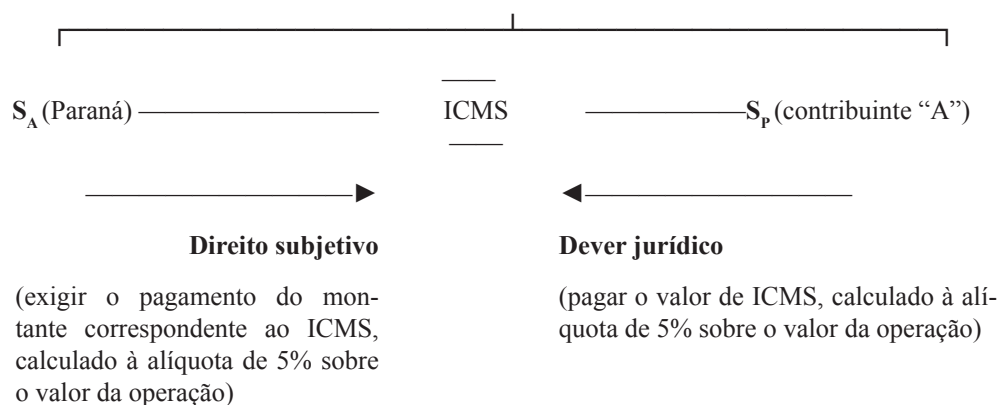
É bem de ver que, entre a operação mercantil e a obrigação tributária há combinação de relações, de tal sorte que a primeira dá origem à segunda. Uma é relação fundante (operação mercantil); outra, relação fundada (obrigação tributária). Mudando as palavras, se não houver relação mercantil, não poderá falar-se em obrigação tributária. Visualizando a estrutura lógica da norma jurídica, a operação mercantil estaria na posição sintática de antecedente, como conteúdo do enunciado hipotético, ao passo que a obrigação tributária cumpriria a função de consequente, fazendo as vezes do prescritor.

A segunda relação jurídica presente no exemplo apontado, esta sim de cunho tributário, é aquela estabelecida entre o Estado do Paraná e o contribuinte “A”, em que o Estado do Paraná figura como sujeito ativo da relação jurídica, detendo, portanto, o direito subjetivo ao recebimento do montante correspondente ao ICMS, calculado à alíquota de 5% sobre o valor da operação, conforme anteriormente exposto; e o contribuinte “A”, na qualidade de sujeito passivo da referida relação, tendo como dever jurídico o pagamento do tributo.

²¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 650.

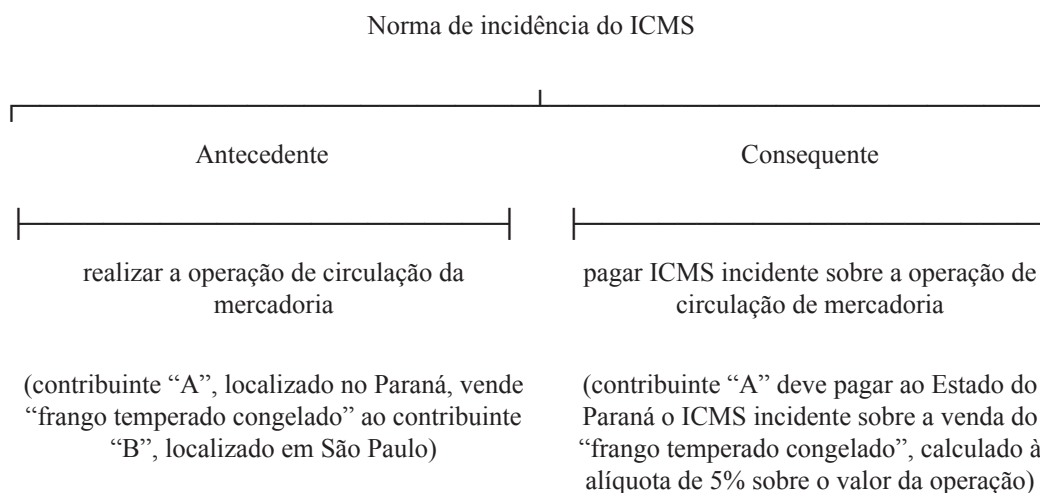
²¹⁴ Idem, *ibidem*, p. 650.

Esquematizando a segunda relação jurídica, temos:



A relação jurídica em questão compõe o consequente da regra-matriz de incidência do ICMS, sendo o seu antecedente a realização da circulação da mercadoria, a venda do “frango temperado congelado” pelo contribuinte “A” ao contribuinte “B”.

Nesse contexto, sem adentrar no tema da regra-matriz de incidência tributária, a estrutura lógica da norma de incidência do ICMS poderia ser assim representada:



A terceira relação jurídica, também de cunho tributário, e que podemos nominar de “relação jurídica do direito ao crédito”, é aquela estabelecida entre o contribuinte “B”, destinatário do tal “frango temperado congelado”, e o Estado de São Paulo, onde está localizado. Nesta relação, o contribuinte “B” figura como sujeito ativo (ou credor), detentor do direito subjetivo ao crédito de ICMS, e o Estado de São Paulo, como sujeito passivo (ou

direito ao crédito (nascida com a entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte “B”, localizado no Estado de São Paulo) e a relação jurídica tributária (nascida com a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte “A”, localizado no Estado do Paraná).

Observe-se que, no exemplo dado, o contribuinte “A” (i) recolheu aos cofres estaduais paranaenses, a título de ICMS, o equivalente a 5% do valor da operação, (ii) se aproveitou do crédito outorgado de 7%, calculado sobre o valor da operação, concedido por meio da Lei n.º 13.212/2001, e (iii) destacou, na nota fiscal de saída do “frango temperado congelado”, o correspondente a 12% de ICMS, por se tratar de uma operação interestadual.

Posteriormente, o contribuinte “B”, ao receber a mercadoria, registrou, em seu Livro de Apuração de ICMS, o crédito correspondente a 12% do valor da operação de compra do “frango temperado congelado”, conforme destacado na nota fiscal emitida pelo contribuinte “A”.

Daí a pergunta: por que o contribuinte “B” tomou crédito de 12% de ICMS se o valor recolhido pelo contribuinte “A” foi equivalente a 5% do valor da operação? Resposta: porque o ICMS é não cumulativo, e, nos termos do disposto no artigo 155, § 2.º, I, da Constituição Federal, *deve ser compensado o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.*

E ressalte-se que o vocábulo *cobrado*, inserto no referido dispositivo legal, deve ser entendido como *incidente*, conforme exhaustivamente exposto no item 3.3.4.1 acima.

Além disso, a norma jurídica do direito ao crédito de ICMS é totalmente distinta daquela de incidência do imposto, na medida em que decorre da transferência de titularidade da mercadoria, e não da realização da operação mercantil.

Esta ideia foi muito bem desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho,²¹⁵ cujas lições fazemos uso uma vez mais:

Para aquele que participou de relação jurídica de transferência de mercadoria, tributada pelo ICMS, na figura de adquirente, não importa saber se o alienante procedeu ao lançamento ou ao pagamento do imposto. Ou, ainda, se o alienante deixou de fazê-lo por motivos pessoais, por motivos de força maior; por dispensa legalmente concedida, ou por mera prática ilegal. Em qualquer caso, com ou sem formalização da obrigação tributária, há o direito ao crédito (e o conseqüente direito à compensação, pelo primado da não cumulatividade), visto que o nascimento deste decorre de norma jurídica distinta da regra-matriz de incidência do ICMS; decorre da transmissão da titularidade da mercadoria, e não da ocorrência de lançamentos de ICMS que são alheios ao adquirente.

Pelas mesmas razões, a circunstância de o vendedor das mercadorias abrir mão de seus créditos reais, optando por compensar-se de valores calculados por estimativa, não interfere no *quantum* do crédito a que tem direito o adquirente de tais bens. Além de serem irrelevantes, a formalização e o pagamento do imposto pelo vendedor das mercadorias, bem como o montante do abatimento por ele efetuado, termo de acordo de Regime Especial, não tem o condão de anular, restringir ou alterar direito a crédito constitucionalmente assegurado, especialmente quando o contribuinte não é signatário do ajuste firmado.

Muito embora o Estado do Paraná tenha concedido o incentivo tributário em tela visando atrair investimentos, a Lei que o outorgou foi declarada inconstitucional pelo STF, nos autos ADI n.º 2548-1,²¹⁶ cuja ementa preceitua:

Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Leis n.º 13.212/2001 e 13.214/2001, do Estado do Paraná, que concederam benefícios fiscais de ICMS de várias espécies (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento), sem a observância de lei complementar federal e sem a existência de convênio entre os Estados e o Distrito Federal. 3. Violação ao art. 155, § 2.º, XII, g, da Constituição Federal. Inconstitucionalidade. Precedentes. 4. Ação direta julgada procedente.

Após o julgamento da aludida ADI, o Estado do Paraná editou a Lei n.º 15.352, de 22 de dezembro de 2006, alterada pela Lei n.º 15.542, de 22 de junho de 2007, homologando

²¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 650-651.

²¹⁶ ADI n.º 2548-1, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 10.11.2006, *DJ* 15.06.2007.

os procedimentos adotados pelos contribuintes do ICMS, em conformidade com o disposto nas Leis n.º 13.212 e 13.214, de 29 de junho de 2001, no período de suas vigências.

Seguindo o entendimento adotado na ADI n.º 2548-1, o STF declarou a inconstitucionalidade dos incentivos concedidos, à margem da Lei Complementar n.º 24/1975, pelos Estados de Minas Gerais, Rio de Janeiro, Goiás, Pará e Rondônia, entre outros, como bem se pode constatar das respectivas Ações Diretas de Inconstitucionalidades n.º 2561-9,²¹⁷ 1179-1,²¹⁸ 2441-8,²¹⁹ 3246²²⁰ e 3429.²²¹

E, ao menos em face de excepcional interesse social ou razões de segurança jurídica, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade retroagem à data de edição da lei ou do ato normativo,²²² instaurando incerteza e insegurança jurídica não só entre os contribuintes, mas também entre os Estados.

Façamos aqui uma breve observação: havendo descumprimento da forma exigida para a concessão da isenção ou incentivo fiscal, caberá ao Poder Judiciário apreciar a sua constitucionalidade. Sendo ela declarada inconstitucional, incumbiria ao Estado de origem da mercadoria a exigência do tributo que deixou de cobrar, muito embora tal exigência viesse de encontro à segurança jurídica, frustrando a confiança depositada pelo contribuinte no Estado concedente do incentivo, conforme restará demonstrado adiante. No entanto, entendemos inadmissível a vedação ao aproveitamento do crédito do contribuinte ou a cobrança

²¹⁷ Relativamente às Leis n.º 11.393/1994, 12.281/1996, 12.228/1996, 13.431/1999, do Estado de Minas Gerais

²¹⁸ Relativamente à Lei 2.273/1994, do Estado do Rio de Janeiro

²¹⁹ Relativamente às Leis n.º 9.489/1984, 13.533/1999 e 13.591/2000; Decretos n.º 3.503/1990, 3.822/1992, 4.419/1995, 4.756/1997, 4.989/1998, 5.036/1999 e 5.265/2000; Lei n.º 11.180/1990, arts. 2.º, I, II, e V, e § 2.º, 2; 3.º e parágrafo único; e 4.º e parágrafo único; Lei n.º 11.660/1991, art. 7.º, II A e B; Lei n.º 12.181/1993, arts. 5.º, 6.º, e 7.º; Lei n.º 12.425/94, art. 1.º §§ 3.º, 4.º, e 5.º; Lei n.º 12.855/1996, arts. 2.º, e parágrafo único, e 6.º; Lei n.º 13.213/1997, arts. 1.º, I, e II, e 3.º; e Lei n.º 13.246/1998, arts. 3.º e 4.º, do Estado de Goiás.

²²⁰ Relativamente à Lei n.º 6.489/2002, art. 5.º, I, do Estado do Pará.

²²¹ Relativamente à Lei n.º 231/2000, do Estado de Rondônia.

²²² Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, para o STF, sempre foram *ex tunc*. Todavia, com a edição da Lei n.º 9.868, de 10 de novembro de 1999, diante de excepcional interesse social ou razões de segurança jurídica, foram consolidadas as hipóteses daquele Supremo Tribunal restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou determinar que a mesma só terá eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

do crédito do ICMS pelo Estado destinatário da mercadoria, pelo que restaria maculado o princípio da não cumulatividade do ICMS.

Assim também se posiciona Fabiana Del Padre Tomé:²²³

[...] Ora, tendo em vista o caráter nacional do ICMS e o imperativo princípio da não cumulatividade desse imposto, a anulação da norma jurídica concessiva de benefício fiscal tem como efeito restabelecer a exigência dos valores dispensados ou devolvidos pela Administração Pública ao contribuinte, não podendo implicar a anulação do crédito de ICMS e a exigência, pelo Estado destinatário da mercadoria ou serviço, do imposto dispensado. Como manifestado por Gilberto Ayres Moreira, a Constituição atribuiu ao legislador complementar a competência para fixar a forma de concessão das isenções, incentivos e benefícios fiscais, sem, no entanto, autorizar a imposição de sanções à sua inobservância. Com maior razão, não pode a lei complementar estabelecer sanção que acarrete a anulação de créditos, em manifesta violação ao princípio da não cumulatividade.

Assim, muito embora os Estados concedam incentivos à margem de convênios, entendemos que não pode haver a cobrança do crédito do ICMS pelo Estado destinatário da mercadoria ou a vedação ao aproveitamento do crédito do contribuinte, em virtude do princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS.

4.4.2. Reação dos Estados quanto aos créditos de ICMS correspondentes

A grande insegurança jurídica se instala a partir do questionamento da eficácia jurídica dos créditos de ICMS oriundos de incentivos tributários concedidos à margem da Lei Complementar n.º 24/1975.

Os Estados editam diversas normas comunicando aos contribuintes a ineficácia dos créditos de ICMS outorgados em incentivos fiscais tidos por irregulares, por não estarem convalidados em convênio.

²²³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A jurisprudência do STF sobre guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007. p. 135.

Entre os Estados que assim procederam, podemos citar Paraná,²²⁴ Minas Gerais,²²⁵ Rio Grande do Sul²²⁶ e São Paulo, que editou o Comunicado Coordenador da Administração Tributária – CAT n.º 36, publicado em 31 de julho de 2004, sobre o qual passaremos a expor.

O Comunicado CAT n.º 36/2004, ato infralegal exarado pelo Poder Executivo do Estado de São Paulo, foi editado com o propósito de “esclarecer sobre a impossibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações amparadas por benefícios fiscais de ICMS não autorizados por convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n.º 24, de 7-1-1975”.²²⁷

Dispõe o inteiro teor do ato administrativo editado pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo:

O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto nos artigos 155, § 2.º, I, e XII, “g” e 170, IV, da Constituição Federal, bem como o disposto nos artigos 1.º e 8.º, I da Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, e no artigo 36, § 3.º, da Lei Estadual n.º 6.374, de 1.º de março de 1989;

Considerando a necessidade de esclarecer o contribuinte paulista e de orientar a fiscalização quanto a operações realizadas ao abrigo de atos normativos concessivos de benefício fiscal que não observaram a legislação de regência do ICMS para serem emanados, esclarece que:

1 – o crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, correspondente à entrada de mercadoria remetida ou de serviço prestado a estabelecimento localizado em território paulista, por estabelecimento localizado em outra unidade federada que se beneficie com incentivos fiscais indicados nos ANEXOS I e II deste comunicado, somente será admitido até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela unidade federada de origem;

2 – o crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria ou recebimento de serviço com origem em outra unidade federada somente será admitido ou deduzido, na conformidade do disposto no item 1, ainda que as operações ou prestações estejam beneficiadas por incentivos decorrentes de atos normativos não listados expressamente nos ANEXOS I e II .

²²⁴ Decretos n.º 2.183, de 26.11.2003, e 2.131, de 12.02.2008,

²²⁵ Resolução n.º 3.166, de 11.07.2001.

²²⁶ Instrução Normativa n.º 45/1998, alterada pelas Instruções Normativas n.º 45/2003 e 107/2006.

²²⁷ Preâmbulo do Comunicado CAT n.º 36/2004.

Têm como fundamento de validade os artigos 155, § 2.º, I e XII, “g”, e 170, IV, da Constituição Federal, os artigos 1.º e 8.º, I, da Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, e o artigo 36, § 3.º, da Lei Estadual 6.374, de 1.º de março de 1989.

O processo de concretização acima descrito se resume, pois, nos seguintes preceitos:

- *Constituição Federal:*

(i) princípio da não cumulatividade (artigo 155, § 2.º, I);

(ii) caberá à lei complementar dispor sobre o modo como, mediante convênio, serão concedidos os benefícios fiscais em matéria de ICMS (artigo 155, § 2.º, XII, “g”);

(iii) princípio da livre concorrência²²⁸ (artigo 170, IV);

- *Lei Complementar n.º 24/1975:*

(i) as isenções só poderão ser concedidas por meio de convênios (artigo 1.º), enumerando também outras hipóteses que, apesar de não configurarem isenções propriamente ditas, revestem espécies de benefícios (artigo 1.º, parágrafo único): I – redução da base de cálculo; II – devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III – concessão de créditos presumidos; IV – quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V – às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data;

²²⁸ O Estado de São Paulo sustenta que incentivos fiscais em outros Estados, concedidos sem a aprovação conjunta em convênio, criam situação de desigualdade concorrencial entre os fornecedores locais e aqueles situados fora de São Paulo, que não terão como praticar preços mais atrativos aos adquirentes aqui situados.

(ii) o artigo 8.º prescreve as consequências em caso de descumprimento dos dispositivos legais: I – nulidade do ato e ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria; II – exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceder remissão do débito correspondente;

● *Lei Ordinária Estadual n.º 6.374/1989-SP, com a redação dada pela Lei 9.359, de 18.06.1996:*

(i) trata-se da lei que institui e regula o ICMS no Estado de São Paulo, a qual, entre outras determinações, prescreve os requisitos para a apropriação e utilização de créditos decorrentes do regime não cumulativo do ICMS (artigo 36, § 3.º):

[...] não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2.º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal.

Em síntese, o Comunicado CAT n.º 36/2004 tratou de explicitar a solução encontrada pelo Estado de São Paulo para evitar os efeitos da concessão indevida de incentivos fiscais, qual seja “glosar os créditos”²²⁹ de ICMS, mediante a desconsideração do crédito relativo à operação anterior, mesmo que destacado na nota fiscal que acompanha a entrada da mercadoria, fazendo com que os contribuintes deste Estado, que tivessem adquirido mercadorias (ou serviços) de fornecedores situados em Estados que praticassem os referidos benefícios, arcassem com o tributo em sua integridade, sem utilização do crédito como moeda de pagamento.

Assim, o Estado de São Paulo relacionou, em dois anexos ao referido Comunicado CAT, diversos benefícios que, sob sua perspectiva, seriam inconstitucionais: (i) o anexo

²²⁹ “Glosa de créditos”, segundo o jargão fiscal, é a invalidação dos créditos relativos às operações anteriores (entradas), que não mais poderão ser abatidos nas operações subsequentes (saídas). Tais abatimentos, todavia, deveriam ocorrer normalmente, em decorrência do princípio constitucional da não cumulatividade.

I dispõe sobre os benefícios contestados em âmbito de Ação Direta de Inconstitucionalidade²³⁰; e (ii) o anexo II elenca outros sessenta e um benefícios fiscais concedidos por outros dez Estados da Federação, ressaltando de antemão o caráter exemplificativo da lista.

Com efeito, grande parte dos incentivos fiscais concedidos seria passível de invalidação por ofensa ao texto constitucional, mais precisamente ao artigo 155, § 2.º, XII, “g”. Todavia, o mecanismo utilizado pelo Estado de São Paulo no referido Comunicado, ao valer-se da “glosa de créditos”, também não nos parece conformado com os ditames constitucionais.

Por certo, nem sempre o contribuinte de São Paulo, comprador de mercadoria de outro Estado, possui meios de saber se o crédito destacado na nota fiscal que a acompanha encontra-se maculado por incentivo fiscal à margem de convênio. Como bem assevera Luiz Fernando Mussolini Junior,²³¹ “é literalmente impossível a quem está localizado em São Paulo acompanhar a edição de todos os atos normativos de cada unidade federativa, mesmo porque este não é dever instrumental que lhe possa ser exigido, à míngua de previsão legal”.

Acrescente-se ainda que, mesmo que tais empresas tivessem conhecimento da legislação dos outros Estados, não se pode exigir que sejam aptas a formular juízo acerca de sua inconstitucionalidade. Para tanto, existem os órgãos de controle, constitucionalmente previstos, cujos integrantes não são cidadãos comuns, para quem as normas se apresentam com presunção de validade, mas pessoas conhecedoras do direito.

De fato, é correta a premissa da Coordenadoria de Administração Tributária, no sentido de que, uma vez listados os incentivos questionados pela arrecadação paulista, o

²³⁰ Das onze ações diretas de inconstitucionalidades enumeradas no anexo I, apenas três tiveram seu mérito apreciado, com decisão favorável ao Estado de São Paulo – ADIs n.º 1179-1, 2439-6 e 2548-1 –, sendo que cinco delas foram julgadas prejudicadas por perda de objeto em função da revogação dos dispositivos questionados – ADIs n.º 2155-9, 2166-4, 2157-5, 2156-7 e 2440-0 –, duas foram indeferidas de plano, uma por inépcia da inicial – ADI n.º 2561-9 – e uma por ilegitimidade ativa – ADI n.º 2543-0 –, estando em andamento apenas uma – ADI n.º 2441-8 –, que pende de julgamento.

²³¹ MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando. *II Congresso Nacional de Estudos Tributários: segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*. Coordenação de Paulo de Barros Carvalho e Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Noeses, 2005. p. 417.

contribuinte passa a ter meios de precaver quanto à glosa de seus créditos. Contudo, como consignado no indigitado Comunicado CAT, a enumeração feita é meramente ilustrativa, não impedindo que o contribuinte tenha desconsiderados os seus créditos em operações outras, não relacionadas no ato administrativo em tela. A insegurança jurídica é patente.

Por outro lado, entende o Fisco Paulista que a “glosa” de créditos não implicaria quaisquer ônus ao contribuinte-adquirente da mercadoria, pois quem compra de estabelecimento que usufrui de benefício fiscal terá, pretensamente, o preço de aquisição reduzido na proporção da desoneração tributária. A glosa de créditos, em tese, restabeleceria o custo de aquisição que seria praticado caso o incentivo não existisse.

Entretanto, tal raciocínio nos parece equivocado, uma vez que tal procedimento cria, na verdade, um ônus adicional ao contribuinte-adquirente, visto que muitos dos incentivos fiscais são concedidos como forma de compensar os custos que as empresas “atraídas” pelo respectivo Estado terão relativos à implantação do negócio naquele Estado, ao distanciamento territorial dos grandes mercados, ao distanciamento de fornecedores, à infraestrutura de transporte menos adequada, entre outros. Em outras palavras, ainda que haja redução da carga tributária na origem, este alívio repercutirá em pequena (ou até inexistente) parcela no preço praticado pelo remetente, nunca na sua integralidade.

Assim, do ponto de vista do contribuinte-adquirente, a “glosa de créditos” representa sempre um custo adicional. Daí constatar que, na guerra fiscal travada entre as unidades federadas, quem acaba sendo apenado com a reação do Fisco paulista é o contribuinte.

Além disso, argui o Estado de São Paulo que os incentivos fiscais promovidos por outros Estados acabam gerando um desequilíbrio de concorrência – que deveria ser prestigiada, em virtude do disposto no artigo 170, IV, da Constituição Federal²³² – entre (i) for-

²³² Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

IV – livre concorrência.

necedores internos (paulistas) e (ii) fornecedores situados em outros Estados da Federação, que adquiririam vantagens concorrenciais em função do menor impacto fiscal.

Todavia, conforme anteriormente asseverado, tal vantagem não se dá na mesma proporção do alívio fiscal, ante os custos relativos à implantação em local com piores condições de infraestrutura e de acesso ao mercado. Com isso, a “glosa de créditos” acaba invertendo a equação e criando efetivo bloqueio à aquisição de mercadorias originadas de Estados com benefício fiscal. Tornando-se mais caro comprar de fornecedores situados em outros Estados do que de fornecedores internos, aqueles, naturalmente, serão evitados. A livre concorrência, paradoxalmente, passa a ser ofendida a pretexto de ser preservada.

Ademais, a barreira imposta às mercadorias (e serviços) dos referidos Estados acaba violando a prescrição do artigo 150, V, da Constituição Federal, pelo qual é vedado

[...] à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] 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.

Neste mesmo sentido foi editada a Súmula n.º 323 do E. Supremo Tribunal Federal, segundo a qual “é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”. Destaque-se ainda o preceito do artigo 152 da Carta Magna, que determina ser “vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

Agregue-se ainda que o Estado de São Paulo, ao “glosar os créditos” de ICMS, afronta os primados da inalterabilidade e da privatividade da competência tributária, visto que se está transpondo os limites da própria prerrogativa e cobrando imposto de competência alheia.

Além de transpor os limites de sua competência, o Estado de São Paulo, ao “glosar os créditos” de ICMS, acaba lançando mão da “autotutela” para solucionar o conflito instaurado, o que não é admitido pelo ordenamento jurídico vigente.

No regime da autotutela, as partes envolvidas na contenda resolvem, por si sós, seus conflitos. Não há a figura de um julgador equidistante das partes. A pretensão do mais forte se sobrepõe à do mais fraco.

Contudo, o sistema jurídico brasileiro adotou a jurisdição²³³ como forma de composição de conflitos, ficando esse encargo sob responsabilidade do Estado, por intermédio do seu Poder Judiciário. Por tratar-se de um “monopólio” estatal, a jurisdição não é um poder do Estado, mas sim um dever.

Tanto é dever que a Constituição Federal estabelece, como garantia fundamental do indivíduo, o direito de ação, o que, de forma transversa, origina o princípio da inafastabilidade da jurisdição. E nem poderia ser diferente, haja vista que, na qualidade de detentor do monopólio da atividade jurisdicional, cumpre ao Estado-juiz conhecer e resolver todos os conflitos que cheguem ao seu alcance.

Como bem ressalta Paulo César Conrado, tais conclusões decorrem de uma lógica irrefutável, uma vez que, “ao se impor a jurisdição como sistema de composição de conflitos, necessário que se garanta o acesso dos jurisdicionados aos órgãos responsáveis por aquela atividade”.²³⁴

Como reflexo dessa escolha de modelo para composição de litígios, o ordenamento jurídico exclui, ao menos em regra,²³⁵ o emprego da autotutela, até para que não haja

²³³ No modelo jurisdicional, compete ao Estado compor conflitos de interesses, atuando de forma equidistante e imparcial. A sua vontade (Estado-juiz) se sobrepõe às vontades das partes de forma cogente. Jurisdição é o “instrumento por meio do qual os órgãos jurisdicionais atuam para pacificar as pessoas conflitantes, eliminando os conflitos e fazendo cumprir o preceito jurídico pertinente a cada caso que lhes é apresentado em busca de solução” (CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel; GRINOVER, Ada Pellegrini. *Teoria geral do processo*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 23 – grifos constantes no original).

²³⁴ CONRADO, Paulo César. *Introdução à teoria geral do processo civil*. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 152.

²³⁵ Embora a regra seja o sistema jurisdicional, nosso ordenamento também prevê a possibilidade de auto-composição quando, v.g., admite a solução de conflitos por intermédio de câmaras arbitrais. Ainda de forma excepcional, o sistema jurídico nacional também permite autotutela. Isso ocorre, por exemplo, nas hipóteses de estado de necessidade e de legítima defesa.

uma mitigação da atividade jurisdicional e, conseqüentemente, uma supressão indevida do direito de ação.

Em desacordo, entretanto, com tais fundamentos, o Estado de São Paulo, ao “glosar os créditos” de ICMS, acaba exercendo a autotutela, voltando-se contra o contribuinte para a solução do conflito instaurado, em vez de acionar, por meio do poder judiciário, o Estado adversário.

Por outro lado, é evidente que os créditos atribuídos pelos outros Estados nas remessas efetuadas a São Paulo são a este oponíveis, gerando o conseqüente abatimento no ICMS a ser recolhido. Isto se dá por imposição do próprio princípio constitucional da não cumulatividade (artigo 155, § 2.º, I, da CF), amplamente exposto no item 3.3.4.1, e não por eventual benesse do Fisco paulista.

Com fundamento no primado da não cumulatividade, constata-se que, havendo incidência tributária prévia no Estado de origem, falta ao Estado destinatário a titularidade jurídica para o recolhimento do ICMS sobre o valor integral da operação. Se o montante decorrente da incidência no Estado de origem está sujeito à competência deste, não pode o Estado destinatário (São Paulo) pretender, mediante o estorno do crédito, recolher esta quantia.

Cabe fazermos aqui um breve corte epistemológico: ao afirmarmos que o direito ao crédito decorre de “incidência prévia”, e não de “recolhimento ou cobrança” prévios, estamos nos filiando à ampla corrente doutrinária²³⁶ que, a despeito da literalidade constitu-

²³⁶ Ao dispor sobre o princípio constitucional da não cumulatividade, Roque Antonio Carrazza enfatiza que “Interpretação cuidadosa do Texto Constitucional revela-nos que o ‘direito de crédito’ em tela independe, para surgir, da efetiva cobrança do ICMS nas ‘anteriores’ operações ou prestações. Deveras, a Magna Carta nada exige neste sentido, não podendo nenhuma norma infraconstitucional criar restrições a respeito. Isto significa que o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo (salvo, é claro, por motivo de isenção ou não incidência). Basta que as leis do ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido” (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 358). Ives Gandra da Silva Martins observa que “[...] mantém o § 2.º a mesma infeliz redação sobre a não cumulatividade referindo-se a imposto cobrado e não incidente, quando é pacífico que a não cumulatividade implica o crédito desde que o imposto tenha incidido, independente de ter sido ou não sido cobrado” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 211). Al-

cional, demonstra que basta a ocorrência do fato gerador para que surja o direito ao crédito por parte do adquirente, independentemente do efetivo adimplemento do tributo por parte do remetente, nos termos em que afirmamos no item 3.3.4.1.

Neste sentido, José Eduardo Soares de Melo²³⁷ conclui que:

Na análise do direito de abater, há que se ter em conta o sentido da expressão “montante cobrado”, *que não pode ser interpretado literalmente, porque a efetiva cobrança (arrecadação) escapa ao conhecimento do adquirente das mercadorias ou do tomador dos serviços.*

Considerando os diversos motivos pelos quais um contribuinte deixa de recolher o ICMS (esquecimento, falta de suporte financeiro, questionamento), *ou o fisco deixa de lançá-lo (no prazo decadencial de cinco anos), entende-se que a prévia “cobrança” (ou a liquidação do tributo) não constitui pressuposto essencial do direito ao crédito (grifos nossos).*

Assim, é certo que quem recebe a mercadoria e a respectiva nota fiscal documentando a existência de crédito a ser compensado não possui condições de saber se, efetivamente, houve ou não o adimplemento. Ademais, tal questão deve ser resolvida entre Fisco e remetente, não podendo o adquirente de boa-fé ser prejudicado, até porque ao Estado do sujeito que efetua a operação de saída assiste a prerrogativa de lançar mão dos meios de cobrança para reverter o dito inadimplemento. Esta cobrança, repise-se, deve ser dirigida ao sujeito remetente, e não ao adquirente, cuja documentação recebida faz presumir a boa-fé na operação.

cides Jorge Costa, por seu turno, entende que “o vocábulo ‘cobrado’ não pode ser entendido no sentido de ser concretamente exigido...” e que “o sentido de cobrar só pode ser o de incidir” (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 156). Nos dizeres de Celso Ribeiro Bastos, “[...] o ICMS pago ou cobrado não aparece como critério identificador para gerar o crédito de ICMS. Este nasce com a operação mercantil, sendo irrelevante o fato de haver sido ‘cobrado’ ou ‘pago’ pelo promovente da operação mercantil anterior o tributo correspondente” (BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 262-263). Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli não diverge de tais entendimentos: “34. Não entraremos na discussão, há muito superada, que tem por objeto a identificação do significado do vocábulo ‘cobrado’, posto que tanto no Judiciário, quanto na doutrina nacional, há o assente entendimento de que sua significação reporta-se à relação de crédito tributário havida com a concretização do consequente da regra-matriz do ICMS, que pressupõe a realização de qualquer um dos eventos previstos na hipótese da norma tributária deste tributo. Sendo assim, basta a concretização desta relação de crédito para se entender o sentido de ‘cobrado’, posto ser irrelevante a sua extinção pelo respectivo sujeito passivo ou a sua cobrança, administrativa ou judicial, pelo Estado na qualidade de credor” (LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. A não cumulatividade do ICMS - uma visão crítica da posição do STF. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 103, p. 130, abr. 2004).

²³⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 276.

Somente nas hipóteses de isenção e de não incidência é que o Estado de São Paulo estaria apto a exigir o ICMS incidente sobre o valor da operação, ante a ausência de crédito a ser compensado. É o que prescreve o artigo 155, § 2.º, II, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Entretanto, muitos dos incentivos fiscais que resultam em créditos anulados pelo Comunicado CAT não se revestem da categoria de não incidência, mas de créditos presumidos (como é o caso do incentivo concedido pela Bahia, listado no item 2 do anexo II do aludido ato normativo), ou de créditos financeiros (como é o caso do incentivo concedido pelo Espírito Santo, em relação ao Fundap).²³⁸

Ante os apontamentos anteriormente feitos, não ousamos dizer que os incentivos a que alude o Comunicado CAT não configuram, ao final, meios de atração de empresas para os respectivos territórios.

Contudo, não se justifica a aplicação do artigo 155, § 2.º, II, da Constituição Federal, por não se enquadrarem no espectro semântico deste dispositivo. Pelo contrário. Vimos que a não cumulatividade impõe a aceitação do crédito destacado na nota fiscal de entrada.

O questionamento central há de ser, então, a adequação da Lei Complementar n.º 24/1975 – que proíbe a concessão de incentivos fiscais sem prévia aprovação em convênio

²³⁸ O Programa Fundap foi objeto de tratamento expresso pela Portaria CAT 85/1993. No entanto, está implicitamente contemplado no Comunicado CAT 36/2004, pois, apesar de não o elencar, ressalva o teor meramente exemplificativo dos casos listados.

pela unanimidade dos demais Estados da Federação e do Distrito Federal – ao atual momento econômico-político do País, o que será objeto de análise no capítulo seguinte.

4.5. Conclusões sobre a atual sistemática de desoneração do ICMS – incerteza e insegurança jurídicas

Conforme exposto, vimos que (i) o ICMS é um imposto de caráter nacional e, em razão disso, é tratado com rigor pela Constituição Federal, no tocante à concessão de incentivos fiscais; (ii) o artigo 155, § 2.º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal condicionou a concessão de isenção, incentivos e benefícios fiscais à deliberação dos Estados e do Distrito Federal, por meio de lei complementar; e (iii) a Lei Complementar n.º 24/1975, que trata da concessão dos incentivos e benefícios fiscais, no âmbito do ICMS, prevê que a validade de tais incentivos depende da anuência de todos os Estados, por meio de convênio firmado no âmbito do Confaz, e que somente por unanimidade os Estados podem criar incentivo ligado ao ICMS.

Vimos ainda que, embora a concessão unilateral de incentivos contrarie a Constituição Federal e a Lei Complementar n.º 24/1975, os Estados criam e concedem incentivos variados, enquanto, de outra parte, os mesmos Estados, sentindo-se prejudicados, deixam de reconhecer créditos fiscais em seu âmbito interno, e, muitas vezes, concedem benefícios fiscais equivalentes com o intuito de anular os efeitos em relação à concorrência entre os contribuintes localizados nas unidades federadas envolvidas.

A Lei Complementar n.º 24/1975, editada ainda sob a égide da Constituição Federal de 1967, mas recepcionada pela Carta Constitucional de 1988,²³⁹ ainda que

²³⁹ Nos termos do artigo 34, § 8.º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, a seguir transcrito:

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 n.º 1, de 1969, e pelas posteriores.

[...]

parcialmente,²⁴⁰ nasceu em um ambiente político-econômico totalmente diverso do atual. Não podemos afirmar que cumpre seu objetivo e se presta a legitimar protestos de Estados que se sentem prejudicados por outros que concedem incentivos na tentativa de atrair investimentos e recursos.

Os Estados mais fragilizados ou localizados em regiões territoriais desfavoráveis buscam na desigualdade legitimidade para conquistar seu espaço. Os Estados mais desenvolvidos não aceitam perder espaço e se apoiam na lei para se defender. E, assim, a guerra fiscal cresce, sem freios. Tréguas vêm e vão, atendendo a interesses momentâneos, frutos de acordos isolados e ocasionais. Enquanto isso, os efeitos colaterais negativos acabam superando as vantagens de criar um incentivo. Essa situação caótica acaba impedindo o desenvolvimento sustentável do País, que depende de segurança e previsibilidade, sem o que nada se pode planejar.

Os Estados procuram contornar as restrições da Lei Complementar n.º 24/1975, ocultando detalhes de seus programas de incentivo, para prevenir contestações no Poder Judiciário quanto à validade destes. Aprovados pelas assembleias legislativas dos Estados, em princípio, esses incentivos nascem válidos e eficazes, até que o STF disponha o contrário.

As disputas políticas e o receio de que as questões não sejam resolvidas rapidamente levam os Estados a aterrorizar contribuintes e a negar-lhes o direito ao crédito supostamente incentivado pelo Estado de origem. Como não podem atingir os Estados ad-

§ 8.º 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 n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

²⁴⁰ Editada sob a égide da Constituição Federal de 1967, a LC n.º 24/1975 (artigo 1.º) determina a submissão à aprovação pelo Confaz a concessão de incentivos e benefícios tanto de natureza *fiscal* quanto de natureza *financeira*. Ocorre que, com a promulgação da Carta Política de 1988, o artigo 155, § 2.º, inciso XII, *g*, passou a se referir tão somente a *incentivos fiscais*, nada dispondo sobre os incentivos financeiros. Nesse contexto, há autores, como Ives Gandra da Silva Martins, que defendem que a Constituição Federal de 1988 teria recepcionado o comando insculpido no artigo 1.º, parágrafo único, inciso IV, da LC n.º 24/1975 apenas no tocante aos *incentivos fiscais*. Assim se posiciona o autor: “Os arts. 1.º e 8.º da LC, já transcritos, cuidam de incentivos fiscais e financeiros, mas, como é lei anterior a 1988 e só de incentivos fiscais cuidou a Constituição de 1988, quanto aos incentivos financeiros não foi a referida Lei Complementar, decididamente, recepcionada [...]” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. ICMS – incentivos fiscais e financeiros – limite constitucional. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, v. 1, n. 22, p. 825, 2004).

versários, acabam afetando os contribuintes que, por pressão da concorrência comercial, são levados a arriscar, ainda mais sabendo que, mais cedo ou mais tarde, anistias virão.

Em 9 de fevereiro de 2010 foi publicado o Ato Declaratório n.º 02/2010, que ratificou o Convênio ICMS 02, de 20 de janeiro de 2010, autorizando os Estados de Pará e Rondônia a não exigir os débitos fiscais que especifica.

Eis o inteiro teor do Convênio ICMS 02, de 20 de janeiro de 2010:

CONVÊNIO ICMS 02, DE 20 DE JANEIRO DE 2010

Publicado no DOU de 21.01.10, pelo Despacho 60/10.

Ratificação Nacional DOU de 09.02.10, pelo Ato Declaratório 02/10.

Autoriza os Estados de Rondônia e Pará a não exigir os débitos fiscais que especifica.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, em sua 143.^a reunião extraordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 20 de janeiro de 2010, tendo em vista o disposto na Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte

C O N V Ê N I O

Cláusula primeira Ficam os Estados de Rondônia e Pará autorizados a não exigir débitos fiscais decorrentes da utilização de incentivos e benefícios fiscais previstos nos atos a seguir relacionados, desconstituídos judicialmente por não atender o disposto no art. 155, § 2.º, XII, “g”, da Constituição Federal:

I – arts. 1.º ao 5.º e 7.º ao 12.º da Lei Complementar n.º 231, de 25 de abril de 2000, do Estado de Rondônia;

II – art. 5.º, inciso I, da Lei n.º 6.489, de 27 de setembro de 2002, do Estado do Pará.

Cláusula segunda Os Estados de Rondônia e Pará, nos termos deste convênio e a partir de sua celebração, acordam em não conceder ou prorrogar incentivos ou benefícios fiscais vinculados ao ICMS concedidos com base nas normas referidas nos incisos I e II da cláusula primeira, ressalvada a concessão ou prorrogação na forma prevista na Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975.

Cláusula terceira Este convênio entre em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional.

O referido convênio praticamente redimiu os débitos tributários decorrentes da utilização de incentivos e benefícios fiscais previstos na Lei n.º 6.489/2002, do Estado do Pará, e na Lei Complementar n.º 231/2000, do Estado de Rondônia, julgadas inconstitucionais pelo STF, nos autos das Ações Diretas de Inconstitucionalidades n.º 3246/PA e 3429/RO.

Contudo, equacionou somente o problema dos Estados de Pará e Rondônia para com as demais unidades federadas, criando, todavia, uma situação de iniquidade e acirrando ainda mais a guerra fiscal. Imaginemos a seguinte situação: um contribuinte, localizado no Estado de São Paulo, adquire mercadorias do Pará e de outro Estado qualquer, também concedente de incentivos em condições assemelhadas aos da Lei n.º 6.489/2002, e está sendo cobrado, pelo Fisco Paulista, do valor do ICMS reduzido na origem. Os débitos tributários relativos às mercadorias provenientes do Estado do Pará certamente serão cancelados. Já os débitos tributários cobrados sobre as mercadorias advindas dos outros Estados, não. A não ser que outros Estados consigam no Confaz um acordo similar, ou um longo processo traga uma decisão.

É evidente a insegurança jurídica que assola o País no tocante à guerra fiscal do ICMS.

Conforme amplamente demonstrado no Capítulo 2, a segurança jurídica tem por finalidade conferir estabilidade da ordem jurídica, garantir a certeza, previsibilidade e confiabilidade do direito, bem como a confiança legítima dos atos do Poder Público, que deverão reger-se pela boa-fé, moralidade e razoabilidade.

A realização da segurança jurídica, para fins de estabilidade da ordem jurídica, se efetiva pela intangibilidade de posições jurídicas oriundas de atos jurídicos perfeitos e de direitos incorporados ao patrimônio do titular, ainda que não exercidos, bem como pela imutabilidade das manifestações definitivamente outorgadas.

Vale dizer, conferir estabilidade da ordem jurídica, no caso em exame, seria possibilitar ao contribuinte a fruição de seus créditos sem óbice estatal, salvo mediante expressa ordem constitucional clara e que irradie seus efeitos apenas para o futuro, preservando a certeza do passado. Em outras palavras, seria resguardar o contribuinte de ser surpreendido pela glosa dos créditos do ICMS já lançados em seus livros, e surtindo efeitos contábeis e comerciais de períodos anteriores, repercutidos em sua atividade econômica e, portanto, transferidos para o preço da venda, insusceptíveis, portanto, de recuperação junto aos clientes.

Assim, há de concluir que, no caso da guerra fiscal, não há segurança jurídica alguma, na medida em que os créditos de ICMS, enquanto atos jurídicos perfeitos²⁴¹ que são (direito consumado), são glosados pelos Estados, desestabilizando, por completo, a ordem econômica e jurídica.

O mesmo ocorre quanto à certeza do direito – uma das finalidades da segurança jurídica –, que implica assegurar aos cidadãos uma expectativa precisa de seus direitos e deveres em face da lei. A surpresa fiscal é incompatível com a segurança jurídica, sendo, inclusive, fator de insegurança nas relações estabelecidas entre o Fisco e o contribuinte.

Nem é preciso dizer que o cenário de guerra fiscal entre os Estados ocasiona total incerteza do direito. Os Estados introduzem regras no ordenamento jurídico que, harmônicas ou não com o sistema jurídico, são válidas e dotadas de presunção *juris tantum* até que outra norma de mesma hierarquia lhes retire a validade.

Conforme já sustentado, a lei define quais as condutas toleradas e quais as condutas repelidas pelo direito. O cidadão tem, assim, no direito positivo, a delimitação do seu campo de atuação. Dessa delimitação surge a expectativa de que, atendendo à legislação, não sofrerá qualquer repreensão estatal.

Assim, se as normas que instituem benefícios no Estado de origem das mercadorias gozam de presunção de legitimidade, surge a expectativa, para o contribuinte, de estar atendendo à legislação e, portanto, não vir a sofrer qualquer repreensão estatal. Não é, porém, o que ocorre, como vimos neste capítulo. Os Estados de destino da mercadoria, na grande maioria das vezes, não reconhecem o crédito concedido por ato normativo pelo Estado de origem e promovem a chamada “glosa” deste crédito.

²⁴¹ Conforme demonstrado no Capítulo 2, o ato jurídico perfeito busca proteger o direito consumado. Em outras palavras, no ato jurídico perfeito, o fato aquisitivo do direito já se completou – o que bastaria para a configuração do direito adquirido – e o efeito previsto na norma já foi integralmente produzido no passado. É, portanto, inalterável.

Por outro lado, a segurança jurídica ainda pode ser traduzida na confiança depositada pelas pessoas no comportamento correto e leal do Poder Público.

A proteção da confiança (ou confiança legítima) tem o objetivo de, dando relevância às expectativas legitimamente havidas das manifestações do Estado e valorizando a boa-fé, conferir estabilidade, previsibilidade e calculabilidade aos atos, procedimentos e comportamentos estatais, conduzindo à possibilidade de preservação de atos (ainda que ilegais) e, especialmente, de seus efeitos.

Os Estados, ao introduzirem regras no ordenamento jurídico – harmônicas ou não com o sistema jurídico –, confere estabilidade, previsibilidade e calculabilidade de seus atos e procedimentos, gerando a expectativa de preservação destes – ainda que ilegais – e, especialmente, de seus efeitos.

A corroborar o exposto está o inciso I do artigo 100 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe: “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas”.

Portanto, os contribuintes que agem de acordo com as normas editadas pelo próprio Estado não podem ser por ele penalizados. Pressionados pela concorrência do mercado, muitos contribuintes acabam se valendo dos atrativos oferecidos pelos Estados e deslocam suas unidades fabris e comerciais, confiando no comportamento correto e leal daquele Estado.

Embora a segurança jurídica e a proteção da confiança não possam significar o engessamento da ordem jurídica, imobilizando o Estado e impedindo que sejam realizadas modificações em prol do interesse público, não é admissível que este mesmo Estado, em todas e quaisquer circunstâncias, possa atuar de forma contraditória àquela por ele mesmo imposta, desprezando as expectativas legitimamente havidas e surpreendendo os que se fia-

ram nos seus atos. Assim, faz-se necessário estabelecer um regime que permita a evolução do direito sem sacrificar a posição dos administrados que confiaram em sua estabilidade.

É inequívoca, pois, a insegurança e incerteza jurídicas que desestabilizam as relações entre contribuintes e Estados, em decorrência da guerra fiscal.

De um lado, estão os contribuintes, adquirentes das mercadorias gravadas com o incentivo fiscal concedido pelo Estado de origem, e que podem não ter seus créditos reconhecidos – o que vem ocorrendo com frequência –, uma vez que o incentivo fiscal foi concedido à margem de convênio.

De outro lado estão os Estados, para os quais a concessão de incentivos é indispensável ao atingimento dos objetivos fundamentais da República (erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais – artigo 3.º, inciso III, CF). No entanto, tais incentivos só podem ser concedidos desde que aprovados pela unanimidade dos Estados Federados (por meio de convênio); caso contrário, eles serão tidos como nulos e os créditos tributários atribuídos ao estabelecimento recebedor da mercadoria como ineficazes, exigindo-se, ainda, o imposto pago ou devolvido. Além disso, os agentes políticos representantes do Estado que ofereceu o incentivo poderiam incorrer, em tese, em crime de responsabilidade, improbidade administrativa ou ressarcimento de danos ao erário.

O Poder Judiciário, quando tem a oportunidade de se manifestar, o tem feito para glosar os créditos fiscais concedidos sem amparo em Convênio e, na grande maioria das vezes, em casos pontuais em que os Estados propõem ações diretas de inconstitucionalidade, que estão longe de pôr termo ao conflito federativo ora vivido.

Ante o verdadeiro caos instalado, não há dúvidas de que a atual sistemática de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que condiciona à prévia aprovação unânime dos demais Estados da Federação, nos termos da Lei Complementar n.º 24, não supre as necessidades nem da administração nem dos administrados, merecendo ser, portanto, revista.

Capítulo 5

REFLEXÕES SOBRE UMA NOVA SISTEMÁTICA DE CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS ESTADUAIS

Conforme demonstramos, a situação atualmente vivenciada pelos Estados na concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais não nos parece razoável.

Com efeito, não acreditamos ser possível enfrentar a guerra fiscal sem perquirir sua motivação. Na essência, constata-se ânimo dos Estados menos desenvolvidos de fazer uso de suas próprias armas para mitigar o persistente problema das desigualdades regionais de renda.

Não fosse, por exemplo, a insistência de Estados como Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Paraná, Rio Grande do Sul, Bahia, Ceará, Pará e outros – cujo principal fator de atração de investimentos industriais nos últimos anos foi o incentivo de ICMS –, afirmando a sua autonomia, afrontarem a regra que exige o beneplácito do Confaz para a concessão de incentivos fiscais de ICMS, o que requer a unanimidade dos participantes deste Conselho, as inúmeras fábricas hoje situadas naqueles Estados provavelmente estariam em São Paulo ou talvez sequer existissem.

Uma política de desenvolvimento econômico ampla deveria ser buscada em âmbito nacional, aprimorando a infraestrutura dos Estados menos desenvolvidos,²⁴² e rediscutido o pacto federativo. Vocações naturais de cada Estado respeitadas, dando meios aos menos desenvolvidos para concorrer e assim repensar o uso de instrumentos legais de fomento ao desenvolvimento de forma sistêmica, assegurando a composição de interesses antagônicos.

²⁴² Acreditamos que o desenvolvimento da infraestrutura dos Estados menos desenvolvidos é primordial na compensação das desigualdades regionais, pois o Estado pode oferecer o melhor dos incentivos e não obter resultado nenhum, se não houver infraestrutura para que as empresas se instalem: fornecedores locais, rodovias, hidrovias, ferrovias, portos e aeroportos que viabilizem a importação e exportação. Desta forma, acreditamos que uma política de desenvolvimento nacional é imprescindível até para o melhor aproveitamento dos benefícios estaduais.

A lei deveria tratar de outras formas de incentivos, seus requisitos, prazo de fruição, exigências para investimentos, as contrapartidas dos projetos incentivados, assim como mecanismos para evitar abusos e mudanças para outras regiões quando esgotados os incentivos. Haveria de impor regras e parâmetros, até para coibir a rivalidade predatória e incontida.

Em outras palavras, eventual solução da guerra fiscal, em nossa opinião, incluiria um amplo conjunto de medidas integradas: instituição de um programa federal de compensação das desigualdades inter-regionais, compreendendo estímulos fiscais e investimentos públicos; uniformização das alíquotas interestaduais; gradual extinção, no prazo de cinco anos, de todos os incentivos existentes, inclusive convalidando os que foram outorgados ao arrepio da lei; autorização legal para que os Estados pudessem estabelecer alíquotas internas inferiores à interestadual; mudança das regras deliberativas do Confaz, eliminando a exigência da unanimidade e passando ao quórum de aprovação de maioria simples;²⁴³ e aperfeiçoamento na redação relativa às vedações para outorga de benefícios sem prévia audiência do Confaz, visando afastar qualquer dúvida em relação às formas dissimuladas de concessão.

Imaginamos que um programa federal de compensação das desigualdades inter-regionais, compreendendo estímulos fiscais e investimentos públicos, envolveria a participação de representantes de cada um dos 27 Estados da Federação e do Distrito Federal, tomaria por base as vocações naturais de cada Estado e do Distrito Federal, dando meios aos menos desenvolvidos para concorrer e assim repensar o uso de instrumentos legais de fomento ao desenvolvimento. Para tanto, poder-se-ia aprimorar a infraestrutura dos Estados menos desenvolvidos, iniciando pelas vias de acesso (rodovias, ferrovias, hidrovias, portos e aeroportos que viabilizassem a importação e a exportação), tornando-os mais atrativos à instalação de empresas. Todavia, acreditamos que a eficácia do programa deveria ser acompanhada, de tempos em tempos, para fins de manutenção ou adequação da estratégia inicialmente traçada.

²⁴³ A votação por *maioria simples* (ou *relativa*) é aquela que ocorre *por maioria dos membros presentes* para a aprovação de projetos.

Quanto ao Confaz, seria necessária a sua total reestruturação, a começar por mudanças em sua finalidade. Atualmente, nos termos de seu regimento interno,²⁴⁴ o Confaz

[...] tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional – CMN na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais.

Isso pouco tem suprido as necessidades de administradores e administrados.

A finalidade do Confaz, entretanto, deveria ir além: *prevenir, reprimir e julgar* a rivalidade incontida dos Estados. Prevenir, analisando as propostas de incentivos fiscais apresentadas pelos Estados e seus respectivos efeitos, em particular os impactos econômicos, orçamentários e sociais que a proposta de incentivo fiscal poderia provocar nos demais Estados da Federação. Caso o incentivo proposto fosse prejudicial à harmonia dos Estados, o Confaz teria o poder de impor restrições, sugerir alterações na redação do incentivo, respeitadas, contudo, as necessidades apresentadas pelo Estado concedente. Reprimir, analisando a conduta ensejadora da prática desleal da guerra fiscal, e punir, encaminhando às autoridades competentes pedido de apuração de eventual crime, cometido pelo agente político representante do Estado, de responsabilidade fiscal e/ou improbidade administrativa, com a determinação de ressarcimento de danos ao erário. Julgar, na esfera administrativa, processos que envolvam matéria de possível guerra fiscal entre os Estados, sem prejuízo de outras que disserem respeito ao pacto federativo e à autonomia dos Estados.

Para o exercício da função preventiva, o Confaz contaria com a presença de um representante de cada Estado da Federação e do Distrito Federal, indicados pelos Secretários de Fazenda e nomeados pelos Governadores. Mudanças quanto às regras deliberativas também se fariam necessárias, eliminando-se a exigência da unanimidade e passando-se ao quórum de aprovação de maioria simples para aprovação dos incentivos fiscais de ICMS.

²⁴⁴ Aprovado pelo Convênio ICMS 133/1997, de 12.12.1997.

Para as funções repressora e julgadora, o Confaz deveria ser composto por servidores públicos (indicados pelos Secretários de Fazenda) e contribuintes (indicados pelas entidades jurídicas ou de representação dos contribuintes), de notório saber jurídico, econômico e financeiro, e reputação ilibada, nomeados pelos respectivos Governadores de Estado.

Por fim, seria imprescindível a edição de nova lei complementar, em substituição à Lei Complementar n.º 24/1975, que trataria das formas de incentivo, seus requisitos, prazos de fruição, exigências para investimentos, contrapartidas dos projetos incentivados. Além disso, definiria regras e parâmetros que teriam por finalidade coibir a rivalidade incontida entre os Estados, aperfeiçoando a redação hoje existente sobre as vedações para outorga de benefícios sem prévia audiência do Confaz, visando afastar qualquer dúvida em relação às formas dissimuladas de concessão.

Cabe aqui ressaltar que, por se tratar de um trabalho acadêmico, ousamos expor nossas opiniões, por entendermos ser este um fórum de debates, em que cremos não existirem assertivas certas ou erradas, mas coerentes ou não com as premissas adotadas, as quais, no nosso caso, têm por base o sistema constitucional hoje vigente. Esclarecido este ponto, retomemos o assunto.

É justo que Estados lutem pela atração de investimentos mediante concessão de incentivos fiscais e subsídios financeiros ou disponibilização de infraestrutura pública para os empreendimentos. No entanto, cessa a razoabilidade quando essas iniciativas violam a lei.

A questão não tem uma resposta simples nem fácil. Sabe-se que desde o início da década de 90, com a criação da Comissão Executiva da Reforma Fiscal, tem-se acompanhado o aparecimento de dezenas de propostas de “reordenamento” do sistema tributário brasileiro.

O Substitutivo de projeto de reforma tributária que hoje tramita na Câmara dos Deputados teve início com a PEC 31/2007. Após o apensamento de diversas outras propostas de emendas constitucionais, sendo as últimas as de n.º 233/2008 e 242/2008, as quais foram

analisadas com as 485 emendas propostas,²⁴⁵ foi apresentado à Câmara dos Deputados um “Substitutivo” adotado pela Comissão Especial.²⁴⁶ Posteriormente, foi apresentada a PEC 328/2009, cujo apensamento à PEC 31-A/2007 foi determinado em 25 de agosto de 2009.

O Substitutivo do projeto à reforma tributária é extenso. Desde a unificação da contribuição ao PIS, com a Cofins e a CSLL em um único imposto federal, passando pela unificação da legislação do ICMS até a redefinição de partilhas e vinculações de tributos, o Substitutivo inclui regras transitórias, revogatórias e de eficácia, que introduzem alterações e acréscimos no texto constitucional, promovendo, assim, substanciais mudanças no sistema constitucional tributário atual.

Um dos objetivos da pretendida reforma tributária é pôr fim à guerra fiscal entre os Estados. Para tanto, relativamente às operações interestaduais, o Substitutivo prevê a transferência da incidência do ICMS para o Estado de destino, ou seja, o imposto passaria a ficar com o Estado onde ocorre o consumo dos bens e serviços.²⁴⁷ Esta medida, em um primeiro momento, tenderia a ser positiva para os Estados menos industrializados.

²⁴⁵ Conforme Parecer do Deputado Sandro Mabel, disponibilizado no *link* http://www.camara.gov.br/sileg/prop_detalhe.asp?id=347421 (Acesso em: 23 jul. 2010).

²⁴⁶ Em 22 de outubro de 2007, a Presidência da Câmara dos Deputados criou a Comissão Especial, tendo sido seus membros designados e vindo a constituir-se e instalar-se em 23 de abril de 2008, por meio do Ato do então Presidente da Câmara dos Deputados, Arlindo Chinaglia, cujo inteiro teor é o seguinte: “Nos termos do § 2.º do art. 202 do Regimento Interno, esta Presidência decide constituir Comissão Especial destinada a, no prazo de 40 (quarenta) sessões, proferir parecer à Proposta de Emenda à Constituição n.º 31-A, de 2007, do Sr. Virgílio Guimarães, que ‘altera o Sistema Tributário Nacional, unifica a legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, dentre outras providências’. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/sileg/prop_detalhe.asp?id=347421>. Acesso em: 23 jul. 2010.

²⁴⁷ Conforme se pode depreender da redação do artigo 155, constante do Substitutivo:

Art.155. [...]

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II, uniforme em todo o território nacional, será instituído por lei complementar, observado o disposto no art. 61, §§ 3.º e 4.º, e atenderá o seguinte:

[...]

VII – relativamente a operações e prestações interestaduais, nos termos de lei complementar:

a) o imposto pertencerá ao Estado de destino da mercadoria ou serviço, salvo em relação à parcela de que trata a alínea ‘b’;

b) a parcela do imposto equivalente à incidência de dois por cento sobre o valor da base de cálculo do imposto pertencerá ao Estado de origem da mercadoria ou serviço, salvo nos casos de operações e prestações sujeitas a uma incidência inferior à prevista nesta alínea, hipótese na qual o imposto pertencerá integralmente ao Estado de origem;

Contudo, a adoção do chamado princípio de destino ocasionaria outros problemas, como: propensão à sonegação fiscal, por induzir a conversão de operações internas em interestaduais; sujeição dos contribuintes de uma determinada unidade da federação ao fisco das demais, pois o interesse federativo estará no destino; desproporcional acúmulo de créditos nas empresas com volume significativo de operações interestaduais, tornando-as dependentes de tortuosos processos de compensação e restituição.

Nossas observações acerca do princípio de destino estão acompanhadas do entendimento de Ives Gandra da Silva Martins²⁴⁸ que, ao comentar a reforma tributária, assevera:

[...]

O problema maior, todavia, reside no ICMS. A adoção do regime de destino implicará perdas para os “Estados exportadores líquidos” e ganhos para os “Estados importadores líquidos”, isto é, perda para os Estados que vendem mais do que compram de outros Estados e ganho para os Estados que compram mais do que vendem.

Certamente, os Estados que vão ganhar não reduzirão o peso dos tributos e os Estados que irão perder terão que aumentar o peso tributário, com o que, necessariamente, a mudança de critério implicará aumento de imposição. A criação de um “fundo de equalização”, como pretendido pelo governo federal, para compensar os que vierem a sofrer perdas, demandará recursos, o que sinaliza, também, aumento da carga fiscal.

Para evitar 27 fiscalizações estaduais sobre as empresas “exportadoras”, o governo propõe uma alíquota compensatória na origem de 2%.

Por certo, o objetivo do presente trabalho não é tratar da reforma tributária. Entretanto, trouxemos à baila o assunto para concluir que eleger a via constitucional para solu-

c) poderá ser estabelecida a exigência integral do imposto pelo Estado de origem da mercadoria ou serviço, hipótese na qual:

1. o imposto será exigido com aplicação das alíquotas vigentes no Estado de destino;
2. o Estado de origem ficará obrigado a transferir montante equivalente ao valor do imposto de que trata a alínea ‘a’ ao Estado de destino, independentemente de apuração de saldo credor ou de pagamento de imposto por parte do sujeito passivo, podendo ser utilizada câmara de compensação entre todas as unidades federadas;
3. o montante de que trata o item 2 integrará as receitas do Estado de destino e não será computado nas receitas do Estado de origem, inclusive para fins de apuração da base de cálculo das repartições de receitas e vinculações constitucionais e legais.

²⁴⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A reforma tributária. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 12, n. 1725, 22.03.2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11075>>. Acesso em: 26 jul. 2010.

cionar os problemas tributários relativos ao ICMS não nos parece a melhor solução, quando, em verdade, quase todos podem ser resolvidos por mudanças na legislação infraconstitucional (que inclusive propusemos acima).

Conforme amplamente demonstrado no presente trabalho, o texto constitucional brasileiro é extremamente pródigo em matéria tributária, sem termos de comparação com o de qualquer outro país. Inúmeras questões técnicas, como a forma de concessão das isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS, deveriam ser tratadas exclusivamente na legislação infraconstitucional.

Não é outra a razão pela qual os litígios tributários se arrastam indefinidamente até o STF, em prejuízo da segurança jurídica.

Além disso, quase todas as normas tributárias introduzidas por reformas constitucionais, nos últimos 40 anos, alteraram brutalmente o sistema tributário, amplificando os problemas preexistentes, a exemplo da permissão conferida aos Estados para fixar alíquotas e reduzir bases de cálculo do ICMS, que resultou no explosivo número de alíquotas efetivas.

Com efeito, no caso abordado neste estudo, que trata da concessão unilateral dos incentivos fiscais tributários do ICMS, ou seja, da “guerra fiscal”, entendemos que nova Lei Complementar poderia abarcar todas as críticas lançadas sobre a Lei Complementar n.º 24/1975 e aperfeiçoar o instrumento para colocar fim aos conflitos interestaduais que vicejam.

É indiscutível que a autonomia financeira é o traço mais marcante do modelo federativo de Estado, protegido, inclusive, com cláusula pétrea na formulação constitucional.

Insistir em soluções excessivamente ambiciosas por meio de mudanças constitucionais parece-nos inclinação ao insucesso.

Se não conseguimos aprender com os erros antigos, vamos ao menos experimentar erros novos.

CONCLUSÕES

Diante de tudo o que foi afirmado ao longo deste trabalho, é possível extrair as seguintes conclusões:

1) O “sistema de direito positivo” é um conjunto de normas que estão dispostas em uma estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou pela derivação, que se opera tanto no aspecto formal quanto no aspecto material, o que lhe imprime dinamismo, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações;

2) O sistema constitucional brasileiro tem a Constituição como norma suprema, que possui como fundamento de validade a *norma hipotética fundamental*. Abaixo da Constituição encontram-se normas subordinadas, que devem se harmonizar com as superiores, sob pena de deixarem de ter validade no ordenamento jurídico;

3) No Brasil, a Constituição tem por característica a rigidez, de forma que não apenas subordina o próprio Estado e os cidadãos, mas também legitima o ordenamento jurídico. O que significa dizer que a lei só terá validade se estiver de acordo com os princípios e as regras constitucionais. Se não desdobrarem mandamentos constitucionais, padecerão os ditos veículos normativos do vício da inconstitucionalidade;

4) O subsistema constitucional tributário é o conjunto formado pelas normas jurídicas que disciplinam a produção normativa tributária, atributivas ora da autorização para o exercício do poder de tributar, ora do dever de obediência aos limites a ele impostos;

5) O subsistema constitucional tributário: (i) atribui e reparte entre os entes políticos, isto é, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a competência para instituir tributos, ditando as materialidades passíveis de tributação por cada um deles; (ii) classifica os tributos em espécies e a elas atribui regimes jurídicos distintos a serem observados na sua criação; (iii) estatui limites, tanto formais como materiais, ao exercício da competência

tributária; (iv) atribui ao legislador complementar da União a tarefa de edição de normas gerais em matéria tributária, a serem obedecidas no momento da instituição de tributos por todas as pessoas políticas; bem como (v) estabelece a partilha do produto da arrecadação dos tributos entre as pessoas políticas de forma que participem da receita uns dos outros, a fim de minimizar as desigualdades econômicas entre elas;

6) Princípios jurídicos são enunciados lógicos, implícitos ou explícitos, que, por sua grande generalidade, ocupam posição de preeminência no Direito e, por isso mesmo, vinculam, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam;

7) O Direito sempre teve como função reprimir os atos ilícitos e garantir a ordem social. Contudo, com o advento do Estado intervencionista, o Direito passou a desempenhar também a função promocional;

7.1) O ordenamento promocional se vale de medidas *indiretas* de “encorajamento”. São *indiretas* porque visam atingir o objetivo sem, contudo, agir sobre o comportamento desejado, mas buscando influenciar, por meios psíquicos, o agente do qual se deseja um determinado comportamento. São medidas de *encorajamento* porque se busca influenciar o comportamento desejado, facilitando-lhe ou atribuindo-lhe consequências agradáveis;

7.1.1) As normas de incentivo são típicas medidas indiretas de encorajamento, posto que, diferentemente da maioria das normas de um ordenamento jurídico, denominadas sancionatórias (com referência ao fato de que preveem ou cominam uma sanção negativa), empregam a técnica do encorajamento, a qual consiste em promover os comportamentos desejados, em vez da técnica do desencorajamento, que equivale a reprimir os comportamentos não desejados;

7.1.2) Da perspectiva estrutural, a sanção negativa e a sanção positiva dão origem a relações jurídicas completamente diferentes, uma vez que as figuras do sujeito ativo (titular do direito) e do sujeito passivo (titular da obrigação) são invertidas: no primeiro caso,

o titular do direito é o sujeito ativo, enquanto o titular da obrigação é o sujeito passivo; no segundo caso, o titular do direito passa a ser o sujeito passivo, e a obrigação passa a ser do sujeito ativo;

7.2) Além da função promocional, o Estado desempenha também a função garantidora da ordem social, regulando, em todos os seus aspectos, a vida social de dada comunidade, visando à realização do bem comum. Vale dizer, o Estado, regulando condutas por meio do Direito, garante a cada um certeza e segurança;

8) Competência tributária é a faculdade para a criação de tributos, mediante edição de lei, em conformidade com o processo legislativo previsto na Constituição Federal. Esse processo de produção legal é função do Poder Legislativo. Logo, a competência tributária só pode ser exercida pelas pessoas político-constitucionais, pelos seus respectivos Poderes Legislativos. Criar tributos é descrever, em lei, a hipótese de incidência: dispor sobre os aspectos temporal, espacial e material da hipótese de incidência, designar os sujeitos da obrigação, estipular a base de cálculo e fixar a alíquota;

9) A segurança jurídica é traço intrínseco do Direito, na medida em que assegura a governantes e governados seus recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social. Sendo assim, o Direito, enquanto instrumento de organização da vida em sociedade, surge para a ratificação da segurança;

9.1) Segurança jurídica e Justiça são valores indissociáveis, devendo ser considerados sem subordinação de um sobre o outro, cabendo aos aplicadores do Direito a aplicação da preponderância a cada um deles, conforme o caso concreto;

9.2) O Direito deve ser estável, porém não pode ser imutável. Para que não fique estagnado no tempo, é inevitável certa margem de incerteza e insegurança no Direito, até para auxiliar o progresso humano e a busca de formas mais justas de organização e regramento social. Isso não significa, contudo, que haverá prejuízo à segurança como fundamento da ordem jurídica, que deverá ser observada mesmo em face das inevitáveis transformações;

9.3) A segurança jurídica é princípio constitucional implícito, que pode ser construído tanto pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito, uma vez que dele é decorrente, como pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais que, plasmadas principalmente na projeção de direitos e garantias fundamentais, buscam a previsibilidade e a proteção das expectativas legitimamente constituídas;

9.4) A segurança jurídica visa resguardar a estabilidade, a confiabilidade, a previsibilidade e a mensurabilidade. Assim, é indispensável a análise, ainda que de forma sucinta, da (i) legalidade, irretroatividade e anterioridade, que garantem a certeza, previsibilidade e confiabilidade do direito, do (ii) direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada, enquanto garantias da estabilidade das relações jurídicas (ou, ainda, da inalterabilidade de posições jurídicas consolidadas), bem como da (iii) confiança legítima dos atos do Poder Público, que deverão reger-se pela boa-fé, moralidade e razoabilidade.

9.4.1) Certeza do direito: legalidade, irretroatividade e anterioridade:

- (a) A legalidade, prevista no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, é decorrente da positividade do Direito, ou seja, o direito precisa estar consubstanciado em lei. Na seara tributária, o princípio da estrita legalidade vem prescrito no artigo 150, inciso I, da Carta Magna, pelo qual a lei é consagrada como o único instrumento válido para a concretização do poder de tributar;
- (b) A irretroatividade da lei está prevista no artigo 5º, incisos XXXVI e XL, da Constituição Federal, e, especificamente em matéria tributária, no seu artigo 150, III, “a”. A surpresa fiscal é incompatível com a segurança jurídica, sendo, inclusive, fator de insegurança nas relações estabelecidas entre o Fisco e o contribuinte. Desse modo, a Constituição Federal vedou aos entes políticos a cobrança de tributos relativos a fatos geradores (fatos jurídicos tributários) ocorridos antes do início de vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- (c) A anterioridade, consagrada no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c” e § 1º, cumulado com o artigo 195, § 6º, todos do Texto Constitucional, é,

sem dúvida, garantidora da segurança jurídica na medida em que visa evitar surpresas aos contribuintes, com a instituição ou majoração de tributos, dando-lhes conhecimento antecipado em relação às inovações legislativas;

9.4.2) Estabilidade das relações jurídicas: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada:

Previstos no artigo 5.º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, dirigem-se, primeiramente, ao legislador e, reflexamente, aos órgãos judiciários e administrativos. O direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada são igualmente protegidos pela cláusula da intangibilidade do artigo 60, § 4.º, da Constituição Federal, consistindo, pois, cláusulas pétreas do ordenamento jurídico pátrio, de forma que nem as emendas constitucionais nem a legislação infralegal poderão afrontá-las;

- (a) O direito adquirido está diretamente relacionado à noção de *direito subjetivo*. Quando uma lei produz efeitos em favor de um sujeito diz-se que ela criou uma *situação jurídica subjetiva*, que poderá ser um simples *interesse*, um *interesse legítimo*, a *expectativa de direito*, um *direito condicionado*, ou um *direito subjetivo*. Este último é garantido jurisdicionalmente, ou seja, é um direito exigível na via jurisdicional. É um direito exercitável segundo a vontade de seu titular e exigível na via jurisdicional quando seu exercício é obstado pelo sujeito obrigado à prestação correspondente. Se tal direito é exercido, tornou-se situação jurídica consumada (direito consumado, direito satisfeito, extingue-se a relação jurídica que o fundamentava). Se o direito subjetivo não foi exercido, com o advento de lei nova, torna-se *direito adquirido*, porque era direito exercitável e exigível à vontade de seu titular. Incorporou-se ao seu patrimônio, para ser exercido quando conviesse o seu titular. A lei nova – incluindo as emendas constitucionais – não pode prejudicá-lo só pelo fato de o seu titular não o ter exercido antes;
- (b) O ato jurídico perfeito busca proteger o direito consumado. Assim, no ato jurídico perfeito, o fato aquisitivo do direito já se completou – o que bastaria para a configuração do direito adquirido – e o efeito previsto na norma já foi integralmente produzido no passado. É, portanto, inalterável;

- (c) A garantia da estabilidade da coisa julgada protege a prestação jurisdicional definitivamente outorgada, de modo que o titular do direito aí reconhecido tenha certeza e segurança de que ele ingressou definitivamente no seu patrimônio;

9.4.3) Da confiança legítima:

Como face subjetiva da segurança jurídica e fundamentando-se, por conseguinte, também no sobreprincípio do Estado de Direito, a confiança legítima está diretamente relacionada com a pessoa do particular e se orienta a protegê-lo diante do dano que a atuação estatal lhe possa causar. A proteção da confiança (ou confiança legítima) tem o objetivo de, dando relevância às expectativas legitimamente havidas das manifestações do Estado e valorizando a boa-fé, conferir estabilidade, previsibilidade e calculabilidade aos atos, procedimentos e comportamentos estatais, conduzindo à possibilidade de preservação de atos (ainda que ilegais) e, especialmente, de seus efeitos.

10) As normas de incentivo surgiram no momento em que o Estado passou a intervir na ordem econômica, valendo-se, notadamente, da tributação para tanto, por esta consistir em um rico instrumento de indução dos comportamentos dos agentes econômicos;

11) O tributo pode ter finalidade fiscal e extrafiscal: fiscal, enquanto forma de dotação de recursos dos cofres do Estado; extrafiscal, enquanto instrumento de indução dos comportamentos dos agentes econômicos;

11.1) A administração pública, utilizando-se do mecanismo da extrafiscalidade, por meio das chamadas “normas de incentivo fiscal”, estabelece situações desonerativas, que estimulam a realização de determinado comportamento que prestigie os interesses públicos;

12) Os incentivos fiscais podem ser tributários financeiros. Os incentivos fiscais-tributários atuam diretamente na regra-matriz de incidência do tributo, seja isentando, seja reduzindo alíquota ou base de cálculo, seja outorgando créditos presumidos, etc. Nestes

casos, a exação nem chega a ser paga por completo, pois o benefício outorgado reduziu ou impediu (no caso das isenções) o nascimento da obrigação e do crédito tributário. Já no caso dos incentivos financeiros o benefício se verificará tão somente após a extinção do crédito tributário.

13) O exercício da competência em matéria tributária deve estar em observância com todos os contornos constitucionais. São limites intransponíveis e que não admitem exceções, salvo aquelas previamente determinadas. Por isso, toda regra que institua “benefícios fiscais” deve estar acompanhada de motivos constitucionais vinculados a outras competências materiais – competências estas relativas à delimitação das funções do Estado –, como desenvolvimento nacional ou regional, garantia de emprego, redução da pobreza, redução da desigualdade entre as pessoas ou entre as regiões, etc., sob pena de afronta ao princípio da não discriminação, do equilíbrio do pacto federativo, da supremacia do interesse público sobre o interesse privado, entre outros;

14) “Normas de incentivo fiscal” são aquelas cuja finalidade é a motivação dos particulares na adoção de determinado comportamento que coincida com os interesses à obtenção do bem-estar social, e/ou do desenvolvimento de determinado setor de atividade, região, ou país. Terão natureza jurídica tributária – incentivo fiscal tributário – tanto as normas dispuserem sobre renúncia de receita quanto aquelas cuja carga tributária for elevada com o intuito de coibir determinado comportamento do cidadão; terão natureza jurídica financeira – incentivo fiscal financeiro – as normas que consubstanciarem aplicação de receita já consolidada no patrimônio público;

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 14, conceitua os “incentivos fiscais tributários” como todas as medidas de apoio ou estímulo instituídas legalmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, circunscritas ao mecanismo desagravatório dos tributos, elencando como suas espécies a anistia, a remissão, o crédito presumido, a isenção, as reduções de alíquota e as reduções de base de cálculo.

15) “Guerra fiscal” pode ser entendida como a concessão unilateral de incentivos ou benefícios fiscais pelos Estados, à margem da Lei Complementar n.º 24/75, e, por consequência, à margem da Constituição Federal, com o intuito de atrair investimentos, gerando a retaliação de outros Estados, das mais diversas formas possíveis, seja glosando os créditos gravados de incentivo, lançando autos de infração e imposição de multas aos contribuintes, seja valendo-se do Judiciário para retirar do ordenamento jurídico a medida que concedeu o benefício tido por inconstitucional;

16) O princípio federativo é o fundamento de validade da autonomia dos Estados e, conseqüentemente, da tributação por meio do ICMS. Isso porque os Estados possuem, no País, competências próprias e autoridades (legislativas, executivas e judiciárias) que decidem, com autonomia, os assuntos locais. Além disso, tributam livremente, respeitando somente a Constituição Federal (artigos 145 e 155 da CF).

17) O ICMS é imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, e tem sua matriz constitucional insculpida no artigo 155, inciso II. Em que pese tratar-se de um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, é um imposto de conformação nacional, razão pela qual foi exaustivamente regrado pela Constituição Federal de 1988.

18) À lei ordinária cabe definir, em respeito ao princípio da reserva legal, os critérios da regra-matriz de incidência, como as hipóteses de incidência, as alíquotas, base de cálculo, sujeitos, etc., devendo o legislador se pautar, sempre, nos parâmetros previstos na Constituição e na Lei Complementar (LC n.º 87/1996), sob pena de exceder sua competência legislativa. Vale dizer: apesar de ter sido outorgada competência aos Estados e ao Distrito Federal para criá-lo, o ICMS é instituído, por cada unidade federada, respeitando limites comuns, balizas criadas pela Lei Complementar e pela Constituição Federal para nortear a atuação do legislador ordinário.

19) Em razão do panorama nacional deste imposto estadual/distrital, a Constituição Federal, em diversas oportunidades, estabeleceu a possibilidade, excepcional, de modulação da competência tributária do ICMS por normas infraconstitucionais. Ou seja, embora a

competência impositiva do ICMS seja privativa dos Estados e do Distrito Federal, a própria Carta Magna, em seus artigos 146, III, e 155, XII, concedeu às normas infraconstitucionais, de cunho nacional, prerrogativa para disciplinarem sobre limitações constitucionais ao poder de tributar e disporem sobre conflito de competências entre as entidades tributantes.

20) À União é outorgada, no âmbito da legislação concorrente, estabelecer normas gerais (artigo 24, § 1.º, da CF), as quais têm validade para *todas* as pessoas políticas, inclusive para a própria União. Estabelecer *normas gerais* é apontar diretrizes, lineamentos básicos, sem tratar de assuntos da economia política interna das pessoas políticas, cabendo à lei complementar a instituição de tais normas no ordenamento jurídico vigente.

21) Em matéria de legislação tributária, a Constituição Federal, por meio do artigo 146, outorgou ao Congresso Nacional a competência para edição de Lei Complementar, instrumento legislativo próprio para veiculação de “normas gerais de direito tributário”, a qual, por unanimidade da doutrina, deve dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

22) No âmbito do ICMS, a par da aplicabilidade do artigo 146, III, da Constituição, a Carta Magna traz ainda a previsão de lei complementar para concessão e revogação de incentivos fiscais, conforme prescrição do artigo 155, § 2.º, inciso XII. Nota-se, pois, que, em relação a este imposto, o poder legislativo dos entes federados foi sensivelmente diminuído, na medida em que foi outorgado ao Congresso Nacional um regramento unitário nacional, por meio de lei complementar e resoluções do Senado Federal.

23) A lei complementar que veio cumprir parte dos desígnios do dispositivo constitucional mencionado é a Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996.

24) A parte atinente à concessão e revogação das isenções, incentivos e benefícios fiscais já se encontrava disposta na Lei Complementar n.º 24/1975, cuja recepção, pela Constituição Federal de 1988, não foi abordada neste trabalho. Partimos da premissa de que a referida lei complementar é válida no ordenamento jurídico vigente.

25) Nos termos da Lei Complementar n.º 24/1975, a validade dos incentivos ligados ao ICMS depende da anuência de todos os Estados, por meio de convênio firmado no âmbito do Confaz.

26) Os convênios nada mais são que “contratos”, “acordos entre unidades federadas”, os quais, ratificados pelo Poder Legislativo de cada Estado, por meio de decreto, passam a ter força de lei.

27) No entanto, o condicionamento da desoneração do ICMS à deliberação unânime dos Estados e do Distrito Federal não se coaduna com o atual cenário político-econômico. O mecanismo de concessão de isenções e incentivos, na forma como hoje se apresenta, não mais atende aos objetivos para quais foi criado. Os efeitos colaterais negativos acabam superando as vantagens pretendidas com a concessão dos incentivos fiscais, o que nos leva a concluir que o modelo existente, em torno da deliberação das unidades federadas por meio do Confaz e da Lei Complementar n.º 24/1975, merece ser revisto, conforme adiante se demonstrará.

28) Em que pese as reduções e desonerações do ICMS terem que ser concedidas por meio de convênio, ratificado por decreto legislativo, os Estados, contrariando as disposições da Lei Complementar n.º 24/1975, criam e concedem unilateralmente incentivos variados e uma gama de subterfúgios para contornar as restrições da referida lei, o que vem causando incertezas e insegurança jurídicas, em decorrência das graves consequências tanto para os contribuintes quanto para os agentes políticos;

29) A grande insegurança jurídica se instala a partir do questionamento da eficácia jurídica dos créditos de ICMS oriundos de incentivos tributários concedidos à margem da Lei Complementar n.º 24/1975.

30) Os Estados editam diversas normas comunicando aos contribuintes a ineficácia dos créditos de ICMS outorgados em incentivos fiscais tidos por irregulares, por não estarem convalidados em convênio. Entre os Estados que assim procederam, citamos o Pa-

raná, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e São Paulo, que editou o Comunicado Coordenador da Administração Tributária – CAT n.º 36, publicado em 31.07.2004.

31) Referido comunicado CAT tratou de explicitar a solução encontrada pelo Estado de São Paulo para evitar os efeitos da concessão indevida de incentivos fiscais, qual seja “glosar os créditos” de ICMS, mediante a desconsideração do crédito relativo à operação anterior, mesmo que destacado na nota fiscal que acompanha a entrada da mercadoria, fazendo com que os contribuintes deste Estado, que tivessem adquirido mercadorias (ou serviços) de fornecedores situados em Estados que praticassem os referidos benefícios, arcassem com o tributo em sua integralidade, sem utilização do crédito como moeda de pagamento. Têm como fundamento de validade os artigos 155, § 2.º, I e XII, “g”, e 170, IV, da Constituição Federal, os artigos 1.º e 8.º, I, da Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, e o artigo 36, § 3.º, da Lei Estadual 6.374, de 1.º de março de 1989.

31.1) Em síntese, o Estado de São Paulo efetua a glosa dos créditos de ICMS sob os seguintes argumentos:

- a) Não haveria ofensa ao princípio da não cumulatividade;
- b) Haveria ofensa ao disposto no artigo 155, § 2.º, XII, “g”, da Constituição Federal, que prevê que a concessão de isenções e incentivos fiscais, no âmbito do ICMS, deve se dar nos termos da lei complementar, por meio da deliberação dos Estados e do Distrito Federal;
- c) Haveria ofensa ao princípio da livre concorrência;
- d) Nos termos da Lei Complementar n.º 24/1975, as isenções e incentivos fiscais relacionados ao ICMS deve se dar por meio de convênio. Assim não ocorrendo, as consequências previstas pela referida lei são: I – nulidade do ato e ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria; II – exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceder remissão do débito correspondente;
- e) Nos termos do artigo 36, § 3.º, da Lei Ordinária Estadual n.º 6.374/89-

SP, com a redação dada pela Lei 9.359, de 18.06.1996, “não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2.º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal”; e

- f) A “glosa” de créditos, segundo entendimento do Fisco paulista, não implicaria quaisquer ônus ao contribuinte-adquirente da mercadoria, pois quem comprasse de estabelecimento que usufruiu de benefício fiscal teria, pretensamente, o preço de aquisição reduzido na proporção da desoneração tributária. A glosa de créditos, em tese, restabeleceria o custo de aquisição que seria praticado caso o incentivo não existisse.

31.2) Contra a glosa dos créditos promovida pelo Estado de São Paulo, são apresentados os seguintes argumentos:

- a) Os créditos atribuídos pelos outros Estados nas remessas efetuadas a São Paulo seriam a este oponíveis, gerando o conseqüente abatimento no ICMS a ser recolhido. Isto se daria por imposição do próprio princípio constitucional da não cumulatividade (artigo 155, § 2.º, I, da CF), que garante aos contribuintes o direito de se creditar de todo o imposto incidente nas operações ou prestações anteriores, *abatendo-o com o imposto devido nas posteriores operações tributadas*, e não por eventual benesse do Fisco paulista. Somente nas hipóteses de isenção e de não incidência é que o Estado de São Paulo estaria apto a exigir o ICMS incidente sobre o valor da operação, ante a ausência de crédito a ser compensado;
- b) Não haveria ofensa ao princípio da livre concorrência, uma vez que, ainda que houvesse redução da carga tributária na origem, tal vantagem não se daria na mesma proporção do alívio fiscal, ante os custos relativos à implantação em local com piores condições de infraestrutura e de acesso ao mercado. Com isso, a “glosa de créditos” acabaria invertendo a equação e criaria efetivo bloqueio à aquisição de mercadorias originadas de Estados com benefício fiscal. Tornando-se mais caro comprar de fornecedores situados em outros Estados do que de fornecedores internos, aqueles, naturalmente, seriam

evitados. A livre concorrência, paradoxalmente, passaria a ser ofendida a pretexto de ser preservada;

- c) A barreira imposta às mercadorias (e serviços) dos referidos Estados acabaria violando a prescrição do artigo 150, V, da Constituição Federal, pelo qual é vedado “à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] 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”. Neste mesmo sentido foi editada a Súmula n.º 323 do E. Supremo Tribunal Federal, segundo a qual “é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”. Destaque-se ainda o preceito do artigo 152 da Carta Magna, que determina ser “vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”;
- d) O Estado de São Paulo, ao “glosar os créditos” de ICMS, afrontaria os primados da inalterabilidade e da privatividade da competência tributária, visto que se estaria transpondo os limites da própria prerrogativa e cobrando imposto de competência alheia;
- e) Além de transpor os limites de sua competência, o Estado de São Paulo, ao “glosar os créditos” de ICMS, estaria lançando mão da “autotutela” para solucionar o conflito instaurado, o que não é admitido pelo ordenamento jurídico vigente;
- f) A “glosa” de créditos, contrariamente ao entendimento do Fisco paulista, implicaria ônus ao contribuinte-adquirente da mercadoria, na medida em que trazer mercadorias de outros Estados criaria, na verdade, um ônus adicional ao contribuinte-adquirente, uma vez que muitos dos incentivos fiscais são concedidos como forma de compensar os custos que as empresas “atraídas” pelo respectivo Estado têm relativos à implantação do negócio naquele Estado, ao distanciamento territorial dos grandes mercados, ao distanciamento de fornecedores, à infraestrutura de transporte menos adequada, entre outros. Assim, do ponto de vista do contribuinte-adquirente, a “glosa de créditos” representaria sempre um custo adicional. Daí constatar que, na guerra fiscal travada entre as unidades federadas, quem acaba sendo apenado com a reação do Fisco paulista é o contribuinte.

31.3) Ante os apontamentos anteriormente feitos, não ousamos dizer que os incentivos a que alude o Comunicado CAT não configuram, ao final, meios de atração de empresas para os respectivos territórios. Contudo, não se justifica a aplicação do artigo 155, § 2.º, II, da Constituição Federal, por não se enquadrarem no espectro semântico deste dispositivo. Pelo contrário. Vimos que a não cumulatividade impõe a aceitação do crédito destacado na nota fiscal de entrada.

32) O questionamento central há de ser, então, a Lei Complementar n.º 24/1975, que proíbe a concessão de incentivos fiscais sem prévia aprovação em convênio pela unanimidade dos demais Estados da Federação e do Distrito Federal;

33) A Lei Complementar n.º 24/1975, editada ainda sob a égide da Constituição Federal de 1967, mas recepcionada pela Carta Constitucional de 1988, ainda que parcialmente, nasceu em um ambiente político-econômico totalmente diverso do atual. Não podemos afirmar que cumpre seu objetivo e se presta a legitimar protestos de Estados que se sentem prejudicados por outros que concedem incentivos na tentativa de atrair investimentos e recursos.

33.1) Os Estados mais fragilizados ou localizados em regiões territoriais desfavoráveis buscam na desigualdade legitimidade para conquistar seu espaço. Os Estados mais desenvolvidos não aceitam perder espaço e se apoiam na lei para se defender. E, assim, a guerra fiscal cresce, sem freios. Tréguas vêm e vão, atendendo a interesses momentâneos, frutos de acordos isolados e ocasionais. Enquanto isso, os efeitos colaterais negativos acabam superando as vantagens de criar um incentivo. Essa situação caótica acaba impedindo o desenvolvimento sustentável do País, que depende de segurança e previsibilidade, sem o que nada se pode planejar.

33.2) As disputas políticas e o receio de que as questões não sejam resolvidas rapidamente levam os Estados a aterrorizar contribuintes e a negar-lhes o direito ao crédito supostamente incentivado pelo Estado de origem. Como não podem atingir os Estados ad-

versários, acabam atingindo os contribuintes que, por pressão da concorrência comercial, são levados a arriscar, ainda mais sabendo que, mais cedo ou mais tarde, anistias virão.

34) É evidente, pois, a insegurança jurídica que assola o País no tocante à guerra fiscal do ICMS, não havendo dúvidas, pois, de que a atual sistemática de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que condiciona à prévia aprovação unânime dos demais Estados da Federação, nos termos da Lei Complementar n.º 24, não supre as necessidades nem da administração nem dos administrados, merecendo ser, portanto, revista.

35) Eventual solução da guerra fiscal, em nossa opinião, incluiria um amplo conjunto de medidas integradas: instituição de um programa federal de compensação das desigualdades inter-regionais, compreendendo estímulos fiscais e investimentos públicos; uniformização das alíquotas interestaduais; gradual extinção, no prazo de cinco anos, de todos os incentivos existentes, inclusive convalidando os que foram outorgados ao arrepio da lei; autorização legal para que os Estados pudessem estabelecer alíquotas internas inferiores à interestadual; mudança das regras deliberativas do Confaz, eliminando a exigência da unanimidade e passando ao quórum de aprovação de maioria simples; e aperfeiçoamento na redação relativa às vedações para outorga de benefícios sem prévia audiência do Confaz, visando afastar qualquer dúvida em relação às formas dissimuladas de concessão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALVES, Fernanda Maia Salomão. Competência tributária residual: limites constitucionais à instituição de novos tributos. *Revista Dialética de Direito Tributário* 83, p. 192-193.
- AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva: 2004
- ATALIBA, Geraldo. Eficácia dos convênios para isenção do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 11-12, p. 102, jan.-jun. 1980
- . Normas gerais de direito financeiro. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 10, p. 45, 1969.
- . *República e constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- . *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968
- ; GONÇALVES, José Artur Lima. Crédito-prêmio de IPI – direito adquirido – recebimento em dinheiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 55, p. 166, jan.-mar. 1991
- ; GIARDINO, Cléber. ICM – Diferimento – Estudo teórico-prático. *Estudos e Pareceres*, São Paulo, n. 1.
- ; ———. Núcleo da definição constitucional do ICMS – Operações, circulação e saída. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 25/26, jul.-dez. 1983.
- AUGUSTO, Ana Maria Ferraz. Incentivos fiscais. *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 43.

- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- BARRETO, Aires F. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- . Benefícios fiscais a programas especiais de exportação-BEFIEX. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 42, p. 168, out.-dez. 1997.
- . Créditos de ICMS – Limites da Lei Complementar. *O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 16.
- ; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991
- . Incentivos fiscais – Zona Franca de Manaus – Parecer. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, v. 6, n. 22, p. 171, jan.-mar. 1998.
- . *Curso de teoria do Estado e ciência política*. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2004.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BITTAR, Carlos Alberto. Incentivos fiscais do imposto de renda das empresas. *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 43.

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*. Barueri: Manole, 2007.

———. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília Ed. UnB, 1999.

———. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001

BORGES, José Souto Maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 85, dez. 2000.

———. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. Distinção entre o IVC e o ICM. A saída física como fato identificador, no tempo e no espaço, da preexistente operação de circulação de mercadorias. Os contribuintes do ICM. Os estabelecimentos autônomos. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 103, jan.-mar. 1971.

———. O princípio da segurança na Constituição Federal e na Emenda Constitucional 45/2004. Implicações fiscais. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 249.

———. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 206, jan.-mar. 1994.

———. Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 41-42, p. 43-54, jan.-jun. 1977.

CALDERARO, Francisco R.S. *Da estrutura à função*. Barueri: Manole, 2007.

———. *Incentivos fiscais à exportação*. Comentários à legislação específica na área tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003

CARRAZZA, Roque Antonio. *Conflitos de competência*. Um caso concreto. São Paulo: RT, 1984.

———. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010

———. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009

———. Segurança jurídica e eficácia temporal das alterações jurisprudenciais. Competência dos Tribunais Superiores para fixá-la – questões conexas. *Efeito “ex nunc” e as decisões do STJ*. 2. ed. São Paulo: Manole, 2009. p. 44.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. *A “guerra fiscal” no âmbito do ICMS*. Considerações sobre os benefícios fiscais e financeiros concedidos pelos Estados e Distrito Federal. 2006. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

———. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

———. *Direito tributário: linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

———. ICMS – Incentivos – Conflito entre Estados – Interpretação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 66, p. 97, 1994.

———. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 61, p. 86, jul.-set. 1993.

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

CAVALCANTI FILHO, Theophilo. *O problema da segurança no direito*. São Paulo: RT, 1964.

CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado brasileiro*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

———. *ICMS Sistema constitucional tributário: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr, 1997.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel; GRINOVER, Ada Pellegrini. *Teoria geral do processo*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. COMPARTO, Fábio Konder. Segurança e democracia. In: BOLIVAR, Lamounier; WEFFORT, Francisco C.; BENEVIDES, Maria Victoria. *Direito, cidadania e participação*. São Paulo: T.A. Queiroz, 1981. p. 199.

CONRADO, Paulo César. *Introdução à teoria geral do processo civil*. São Paulo: Max Limonad, 2003.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

COUTO E SILVA, Almiro do. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público Brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei n.º 9.784/99). *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, n. 2, p. 3, abr.-maio-jun. 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 4 out. 2009.

———. Princípios da legalidade da Administração Pública e da segurança jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 84, p. 47.

DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988.

———. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007. p. 39

FAGUNDES, M. Seabra. Revogabilidade das isenções tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 58, p. 5, 1972.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Finanças, 1964.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Crédito-prêmio de IPI e incentivo fiscal setorial: da inaplicabilidade do art. 41 do ADCT da CF/1988. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Crédito prêmio de IPI: estudos e pareceres III*. Barueri: Manole, 2005. p. 37.

———. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 2008.

———. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 17-18, p. 51, jul.-dez. 1981.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Princípios de proteção ao contribuinte: princípio da segurança jurídica. *Revista de Direito Tributário*, n. 47, p. 56-58, jan.-mar. 1989.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

GRECO FILHO, Vicente. *Direito processual civil brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 1.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

———. *Teoria pura do direito*. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. A não cumulatividade do ICMS – uma visão crítica da posição do STF. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 103, p. 130, abr. 2004.

MALERBI, Diva. Segurança jurídica e tributação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 47, p. 205-208; jan.-mar. 1989.

- MARTINS, Ives Gandra da Silva. A reforma tributária. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 12, n. 1725, 22.03.2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11075>>. Acesso em: 26 jul. 2010.
- . *Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres*. Coordenação de Paulo de Barros Carvalho. Barueri: Manole, 2005.
- . ICMS – incentivos fiscais e financeiros – limite constitucional. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, v. 1, n. 22, p. 825, 2004.
- . O ICMS e o regime jurídico de incentivos financeiros outorgados pelos Estados e o Comunicado CAT n.º 36/04 de São Paulo – distinção entre incentivos financeiros e fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 112, p. 140-141, jan. 2005.
- . *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- . Incentivos fiscais de ICMS: aspectos críticos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007.
- MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando. *II Congresso Nacional de Estudos Tributários: segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*. Coordenação de Paulo de Barros Carvalho e Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Noeses, 2005.
- NOVOA, César García. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

- PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via ICMS: controle dos incentivos fiscais e os casos “Fundap” e “Comunicado CAT n.º 36/2004”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007.
- PIRES, Adilson Rodrigues. *Práticas abusivas no comércio internacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- ROCHA, Carmen Lucia Antunes. O princípio da coisa julgada e o vício de inconstitucionalidade. In: ——— (Coord.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 168.
- SILVA, José Afonso da. Constituição e segurança jurídica. In: ROCHA, Carmen Lucia Antunes (Coord.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009.
- SOUZA, Hamilton Dias de. *Direito tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1973. v. 2.
- SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. 29. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. v. 1.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. A jurisprudência do STF sobre guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Crédito prêmio de IPI: estudos e pareceres*. Coordenação de Paulo de Barros Carvalho. Barueri: Manole, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

———. *Curso de direito financeiro e tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

———. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

VILANOVA, Lourival. O problema do objeto da teoria geral do Estado. *Estudos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: IBET, 2003. v. 1.