

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

JOSÉ ANIJAR FRAGOSO REI

**BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS PARA A EFETIVAÇÃO DE DIREITOS
FUNDAMENTAIS**

BELÉM - PA

2013

JOSÉ ANIJAR FRAGOSO REI

**BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS PARA A EFETIVAÇÃO DE DIREITOS
FUNDAMENTAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Direito da Universidade Federal do Pará, na linha de pesquisa Constitucionalismo, Democracia e Direitos Humanos, Sublinha: Filosofia, Teoria do Direito e Direito Constitucional, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Calilo Jorge Kzam Neto.

BELÉM-PA

2013

JOSÉ ANIJAR FRAGOSO REI

**BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS PARA A EFETIVAÇÃO DE DIREITOS
FUNDAMENTAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Direito da Universidade Federal do Pará, na linha de pesquisa Constitucionalismo, Democracia e Direitos Humanos, Sublinha: Filosofia, Teoria do Direito e Direito Constitucional, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Calilo Jorge Kzan Neto.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Calilo Jorge Kzan Neto (Orientador)
Universidade Federal do Pará - PPGD

Prof. Dr. José Cláudio Monteiro de Brito Filho
Examinador

Prof. Dr. Antonio Gomes Moreira Maués
Examinador

Apresentado em: 27 / 05/ 2013

Conceito: APROVADO COM RECOMENDAÇÃO DE PUBLICAÇÃO

BELÉM-PA

2013

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

R347b Rei, José Anijar Fragoso.
 Benefícios fiscais de ICMS para a efetivação de direitos
fundamentais / José Anijar Fragoso Rei. – Belém - PA, 2013.
 155 f.; 21 x 30 cm.

 Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Pará,
Instituto de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação
em Direito, 2013.

 Orientador: Prof^o Dr. Calilo Jorge Kzam Neto.

 1. Benefícios fiscais. 2. Direitos fundamentais. 3. ICMS. 4.
Responsabilidade fiscal. 5. CONFAZ. 6. Federalismo fiscal. I.
Kzam Neto, Calilo Jorge. II. Título.

CDD: 341.39104
CDU: 338.924

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter permitido minha aprovação no Programa de Pós Graduação em Direito da Universidade Federal do Pará, por ter me dado saúde para que pudesse prosseguir no programa e serenidade para escrever esta Dissertação.

À minha esposa Naire Alves Fragoso Rei, pelo amor de sempre e por compreender meus momentos de ausência durante o curso, ainda mais que a elaboração desta dissertação coincidiu com o começo de nossa família.

Aos meus pais Vânia e José Fragoso Rei, pelo estímulo e esforço empreendidos em favor da minha educação e por todos os ensinamentos morais a mim dirigidos.

A minhas irmãs Vivian e Verna Anijar Fragoso Rei, pelas palavras de motivação e carinho dispensadas a mim durante o tempo do mestrado e toda a vida.

Aos meus avós Adelina Fragoso Rei, José Pires Rei, Salomão Anijar (*in memoriam*) e Waldomira Anijar, por terem plantado as sólidas bases de nossa família.

Ao meu orientador, professor Doutor Calilo Jorge Kzam Neto, por ter acreditado no projeto, por toda a dedicação no meu processo de amadurecimento intelectual durante o curso e por orientar com generosidade e elegância a presente dissertação.

Aos professores do Programa de Pós Graduação em Direito da UFPA, pelos ensinamentos transmitidos no decorrer das disciplinas cursadas.

Aos meus colegas do Programa de Pós Graduação em Direito da UFPA, pelos debates acadêmicos, pela amizade e pelos momentos de descontração.

Ao corpo gestor da Defensoria Pública do Estado do Pará, especialmente aos Defensores Públicos Antônio Roberto Figueiredo Cardoso, Luiz Carlos Aguiar Portela e

Rossana Parente Souza, que autorizam a concessão de horário especial no período em que cursei as disciplinas e de licença para elaboração da dissertação.

Aos colegas Defensores Públicos do Estado do Pará e servidores e estagiários da Instituição, pelo apoio diário e troca de conhecimentos.

"O poder de fazer o bem quase sempre anda
junto com a possibilidade de fazer o oposto".

(Amartya Sen)

RESUMO

A presente dissertação relaciona benefícios fiscais de ICMS e direitos fundamentais. Será analisado se os referidos benefícios que desonerem mercadorias e serviços essenciais para a efetivação de direitos fundamentais devem prevalecer, mesmo que não exista convênio prévio firmado pelos estados e Distrito Federal, conforme exige o art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição Federal e a Lei Complementar Federal 24/75. A análise está centrada na importância dos direitos fundamentais no direito brasileiro, como princípios jurídicos, pelo que, apresentam carga normativa elevada e devem orientar a interpretação de dispositivos e normas. Portanto, a tributação se justifica como fonte de financiamento de serviços e políticas públicas promotoras de direitos fundamentais. Além disso, os benefícios fiscais de ICMS devem ser concedidos com as cautelas previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal, sem prejuízo do combate ao uso desses instrumentos para atrair empreendimentos econômicos, que não tragam a devida contrapartida de direitos à população. No entanto, caso a atividade beneficiada proporcione efetivamente a realização de direitos fundamentais, haverá conformidade com os princípios jurídicos vigentes. No tocante ao ICMS, conclui-se que, mesmo o benefício fiscal não tendo sido precedido de convênio do CONFAZ, como exige a Constituição e a LC 24/75, deve ser considerado constitucional, sempre que efetive diretamente direitos fundamentais do cidadão. Como o ônus financeiro do referido imposto recai, de fato, sobre o consumidor final, fica autorizada a não incidência do ICMS sobre mercadorias e serviços tidos como imprescindíveis para a fruição de direitos como saúde, educação e alimentação.

Palavras-chave: Benefícios Fiscais. ICMS. Direitos Fundamentais. Convênio. CONFAZ.

ABSTRACT

This dissertation relates ICMS (Taxes on Goods and Services) tax benefits and fundamental rights. It will be analyzed whether those benefits that unburden goods and essential services for the realization of fundamental rights must prevail, even if there is no prior agreement signed by the states and the Federal District, as required by article 155, § 2, XII, "g" of the Federal Constitution and Federal Complementary Law n. 24/75. The analysis focuses on the importance of fundamental rights under Brazilian law, as legal principles, therefore, they have high regulatory burden and should guide the interpretation of standards and devices. Therefore, taxation is justified as a source of funding for services and public policies that promote fundamental rights. Moreover, the ICMS (Taxes on Goods and Services) tax benefits should be granted with the safeguards provided in the Fiscal Responsibility Law, without prejudice to combat the use of these instruments to attract economic enterprises, which do not bring the proper return for the rights to the population. However, if the activity benefited provides the realization of fundamental rights effectively, there will be compliance with the existing legal principles. Regarding the ICMS (Taxes on Goods and Services), we conclude that even if the tax benefit was not preceded by covenant of CONFAZ (National Council of Treasury Policy), as required by the Constitution and the LC 24/75, should be considered constitutional, whenever the fundamental rights of the citizen are guaranteed. In reality, the financial burden of this tax falls on the final consumer, then, it is authorized the non- incidence of ICMS (Taxes on Goods and Services) on goods and services which are essential to the enjoyment of rights such as health, education and food.

Keywords: Benefits Tax. ICMS (Taxes on Goods and Services). Fundamental Rights. Covenants. CONFAZ (National Council of Treasury Policy).

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	ELEMENTOS DE TEORIA DO DIREITO	13
2.1	DO POSITIVISMO AO PÓS-POSITIVISMO: NORMATIVIDADE DOS PRINCÍPIOS E SUA APLICAÇÃO PARA A RESOLUÇÃO DE CASOS DIFÍCEIS	13
2.2	A COMPREENSÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS NO JUSNATURALISMO E NO POSITIVISMO	18
2.3	O DIREITO COMO INTEGRIDADE NA INTERPRETAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E NA SOLUÇÃO DE CASOS	23
2.4	DELIMITAÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO	30
3	O FEDERALISMO FISCAL COOPERATIVO E AS LIMITAÇÕES ÀS CONCESSÕES DE INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS	33
3.1	O FEDERALISMO FISCAL E O FEDERALISMO COOPERATIVO NO BRASIL	33
3.2	AS LIMITAÇÕES ÀS CONCESSÕES DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS COMO DECORRENTES DO EQUILÍBRIO FEDERATIVO E DO MODELO DE FEDERALISMO COOPERATIVO	42
3.2.1	Alcance da Regulamentação Constitucional: “Benefícios e Incentivos Fiscais”	45
3.2.2	As limitações à concessão de benefícios fiscais de ICMS com fundamento no equilíbrio federativo fiscal. o combate à “Guerra Fiscal”	51
4	RELAÇÕES DA TRIBUTAÇÃO COM OS DIREITOS FUNDAMENTAIS ..	61
4.1	AS RECEITAS TRIBUTÁRIAS COMO FINANCIADORAS DAS POLÍTICAS DE PROMOÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS	61
4.1.1	Justiça Distributiva, Tributação e Direitos Fundamentais	61
4.1.2	A atividade financeira do estado: a tributação como fonte de financiamento das necessidades públicas	72

4.2	AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS	78
4.3	AS RELAÇÕES ENTRE BENEFÍCIOS FISCAIS E DIREITOS FUNDAMENTAIS	85
4.3.1	Os benefícios fiscais e as cautelas impostas pelas normas de Direito financeiro	85
4.3.2	Os benefícios fiscais como instrumentos de efetivação de direitos fundamentais: análise perante as teorias da justiça	92
4.3.3	A extrafiscalidade voltada à efetivação de Direitos Fundamentais	97
4.4	O DESENVOLVIMENTO E BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS	102
4.4.1	O desenvolvimento como Direito Fundamental e objetivo geral da República: relações com os Direitos Fundamentais	102
4.4.2	O desenvolvimento e os incentivos fiscais: compatibilização com os direitos Fundamentais	106
5	A PREVALÊNCIA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS UNILATERAIS DE ICMS QUANDO VOLTADOS À EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS	111
5.1	FLEXIBILIZAÇÃO DA REGRA DA UNANIMIDADE PARA A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL	111
5.2	COMPATIBILIZAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO PELO ICMS E DAS LIMITAÇÕES À CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS EM FACE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS	116
5.3	ANÁLISE DE ALGUMAS LEIS ESTADUAIS CONCESSIVAS DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS E CONVÊNIOS DO CONFAZ	127
5.4	ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. O PAPEL DO STF NA VERIFICAÇÃO DA CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS ESTADUAIS CONCESSIVAS DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS QUE VISEM A PROTEÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS	132
6	CONCLUSÕES	141
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	144

1 INTRODUÇÃO

A concessão unilateral de benefícios fiscais de ICMS pelos estados membros é vedada pelo texto do art. 155, §2º, XII, “g” da CF/88 c/c art. 1º da LC 24/75, pois a concessão de tais benefícios, de forma desenfreada pelos estados, pode levar à chamada “guerra fiscal”, na qual os Estados buscariam a atração de empreendimentos e atividades para seu território com base em renúncias de receitas. Tal quadro leva ao desequilíbrio federativo fiscal, uma vez que os Estado, assim procedendo, acabam por apresentar quedas acentuadas em suas arrecadações tributárias, especialmente pela importância e relevância econômica que o ICMS apresenta. Com isso, observa-se também a diminuição da potencialidade do Estado-membro em implementar políticas públicas que visem à prestação de direitos fundamentais, especialmente aqueles de índole social, que apresentam custos significativos e devem representar grande parte das despesas da Administração Pública.

Em outra ponta, a Constituição Federal consagra inúmeros direitos fundamentais, os quais se apresentam quase sempre como princípios, em virtude de sua elevada força normativa e de sua importância no ordenamento jurídico brasileiro. No entanto, tais direitos fundamentais, embora reconhecidos no texto constitucional, carecem de efetivação, tarefa que incumbe especialmente ao Poder Público, por meio de serviços e políticas públicas que visem à prestação e/ou proteção desses direitos.

Diante da possível destinação de benefícios fiscais relativos ao ICMS para efetivar direitos fundamentais diretamente, passa-se a questionar se as vedações à concessão desses benefícios, quando o Estado-membro que concede o favor fiscal não obtém autorização expressa dos demais estados no CONFAZ, podem ser relativizadas. É esse o tema central da presente dissertação.

No segundo capítulo, será apresentado o corte metodológico a que se propõe esta dissertação, ao mesmo tempo em que serão mencionados alguns elementos da teoria do direito, que servem de apoio ao tema em discussão. Assim, será realizada uma análise breve do positivismo e do pós-positivismo, a fim de apresentar as contribuições diversas, ainda que em parte complementares, que essas correntes apresentam para a solução de conflitos/concorrências entre normas. Igualmente será

abordado como se apresentam os princípios, como elementos garantidores da unidade do sistema jurídico ou da integridade no direito, de acordo com as diversas acepções teóricas em análise, assim como o grau de normatividade e a forma de utilização deles na interpretação de outras normas jurídicas. De igual forma, será realizada um ligeiro registro a respeito das diversas formas de interpretação dos direitos fundamentais, com enfoque especial no positivismo jurídico e no direito como integridade, esse último defendido principalmente por Ronald Dworkin.

O terceiro capítulo será destinado à análise do federalismo cooperativo, especialmente no âmbito fiscal, e sua relação com a vedação constitucional e legal à concessão unilateral de benefícios fiscais de ICMS pelos estados, no afã de mitigar efeitos deletérios de políticas de atração de investimentos privados por meio de renúncias de receitas tributárias, a chamada “guerra fiscal”. No mesmo capítulo, a título de delimitação do tema, será ressaltado o que se entende, para efeitos do presente trabalho, do termo “benefícios fiscais”, fazendo sua conexão com o disposto na Constituição Federal, na Lei Complementar 24/75 e na Lei de Responsabilidade Fiscal (101/00).

Em razão de os direitos fundamentais, especialmente os sociais serem quase que integralmente custeados pelas receitas decorrentes da arrecadação tributária, no quarto capítulo, algumas das diversas conexões entre tributação e direitos fundamentais serão delineadas.

Buscarei expor a ligação entre a justiça distributiva e os direitos fundamentais, na qual a arrecadação de tributos angaria fundos aos cofres públicos, que deverão ser utilizados na promoção de direitos fundamentais, mitigando, assim as desigualdades sociais e diferenças entre as pessoas.

De igual forma, serão abordados os princípios e garantias tributárias, como normas de proteção ao contribuinte contra o poder tributante estatal, em especial em relação ao mínimo existencial e em favor da segurança jurídica e da capacidade contributiva. Em seguida, far-se-á uma análise mais detida sobre os benefícios fiscais como fomentadores de direitos fundamentais, suscitando a extrafiscalidade, a necessidade de tratamento isonômico entre os contribuintes e sem olvidar as cautelas previstas pela Lei de Responsabilidade Fiscal em caso de renúncia de receita. Para

finalizar o capítulo quatro, serão mencionadas as relações entre desenvolvimento e benefícios fiscais, especialmente tendo sob o enfoque da efetivação dos direitos fundamentais, como fim maior do processo desenvolvimentista.

O quinto e último capítulo serão dedicados à análise do tema da dissertação propriamente dito, em que será abordado de forma direta a respeito da eventual constitucionalidade de benefícios fiscais de ICMS que não tenham sido precedidos por convênios do CONFAZ, como determina a constituição e a LC 24/75, mas que visem diretamente a efetivação e proteção de direitos fundamentais. Para tal, a questão será analisada sob o enfoque dos princípios e do direito como integridade, assim como serão relatadas e discutidas algumas das recentes contribuições doutrinárias sobre o assunto, leis estaduais, convênios do CONFAZ e decisões jurisprudenciais que abordam benefícios fiscais de ICMS que tenham por finalidade desonerar a circulação de mercadorias e serviços que guardem ligação direta com a efetivação de direitos fundamentais.

2 ELEMENTOS DE TEORIA DO DIREITO

2.1 DO POSITIVISMO AO PÓS-POSITIVISMO: NORMATIVIDADE DOS PRINCÍPIOS E SUA APLICAÇÃO PARA A RESOLUÇÃO DE CASOS DIFÍCEIS

Segundo o positivismo, o Direito é considerado de forma simplista, como o conjunto das normas jurídicas válidas em determinado Estado, ao passo que a ciência do Direito seria em princípio, aquela que tem por objeto as normas do direito positivo, apresentando a função precípua de descrevê-las.

Neste sentido, cabe ressaltar as lições de Hans Kelsen¹, segundo as quais as normas jurídicas, que compõe o Direito positivo, são mandamentos, comandos imperativos, assim como, permissões e atribuições de poder e competências. Por isso, o direito prescreve, permite, confere poder ou competência, não se propondo a ensinar nada. Como as normas jurídicas são expressas em linguagem, por meio de palavras e proposições, podem aparecer sob a forma de enunciados.

As normas jurídicas, segundo o positivismo, retiram seu fundamento de validade de uma única fonte: a norma jurídica fundamental. No interior de um sistema jurídico, as normas jurídicas que tenham os conteúdos mais diversos, são interligadas por terem um único fundamento de validade, a norma fundamental. Assim, Lourival Vilanova² doutrina, com base em Hans Kelsen, que as proposições (normas) do sistema têm origem em outra proposição desse mesmo sistema, ou seja, retira sua validade de outra proposição desse mesmo sistema, até chegar-se ao fundamento de validade: a norma fundamental. Nesse viés, uma determinada norma jurídica apenas pode pertencer ao sistema se puder ser reconduzida a sua norma fundamental, o que as tornará válida ou inválida. A norma fundamental confere unidade ao sistema do direito positivo, unidade esta que se transfere à ciência do direito.³

¹KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 81.

²VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 126.

³Na esteira do positivismo jurídico, Vilanova (2010, p. 133-134) ensina que o sistema caracterizar-se como um conjunto, cujos elementos são entes lógicos, os quais apresentam critérios de pertinencialidade a esse conjunto. O Sistema implica em ordem, qual seja a ordenação das partes constituintes, relações entre as partes ou elementos. Em sentido estrito, não haveria de se falar em

As proposições jurídicas e ou enunciados da ciência do Direito são descrições das relações jurídicas estabelecidas pelas normas do direito positivo, as quais por sua vez são produzidas pelos órgãos jurídicos, para serem aplicadas e observadas. As proposições jurídicas da ciência do direito, no viés do direito positivo, apresentam juízos hipotéticos que traduzem ou enunciam o sentido da norma jurídica, estabelecendo que, sob certas condições ou pressupostos eleitos pelo ordenamento, deve-se impor certas conseqüências também trazidas pelo ordenamento. O direito positivo apresenta linguagem prescritiva e é linguagem objeto da ciência jurídica, enquanto que esta possui linguagem descritiva e característica de metalinguagem. Ou seja, a ciência do direito apresenta-se como metalinguagem da linguagem do direito positivo.⁴

O positivismo jurídico busca trazer um esquema de cientificidade ao direito, a fim de que este possa ser enquadrado em um todo harmônico, havendo unidade e ordem quanto a suas partes integrantes. Com isso, os teóricos filiados a esse entendimento voltam-se à segurança de suas proposições, assim como visam à proteção dos indivíduos, os quais ficam protegidos do emprego da força por parte de outros indivíduos e de arbitrariedades que pudessem ser cometidas pelos governantes e demais indivíduos, uma vez que todos devem se submeter aos comandos contidos nas normas jurídicas.

Nesse sentido, cabe ressaltar que, para os positivistas a característica da unidade dos sistemas jurídicos, além de pressupostos científicos e postulados da metodologia da jurisprudência, satisfazem a exigência ético-jurídica, tida como a mais relevante, a de justiça. A noção de unidade procura garantir a ausência de contradições da ordem jurídica, desaguando na tendência generalizadora de justiça, o que faz supor a superação de aspectos inicialmente relevantes no caso concreto a favor de poucos

incompatibilidade entre fatos ou coisas de um sistema empírico, existindo sistema onde as partes são proposições e entre elas há relações que as agrupam num todo consistente e coerente.

⁴Lourival Vilanova (2010, p. 130), com apoio em Hans Kelsen, entende que o Direito comporta dois níveis de sistema: um cognoscitivo, da ciência do direito, e outro prescritivo, do direito positivo, sendo que ambos são separados por corte abstrato no dado da experiência, pois o primeiro é um metasistema em relação ao segundo, embora não se limite a reproduzir o conteúdo normativo das proposições constitutivas do sistema objeto. Tal assertiva encontra explicação no ensinamento de Riccardo Guastini (2005, p. 285), quando afirma que o jurista, ou cientista do direito, quando preenche uma lacuna ou resolve uma antinomia, soma ou subtrai normas do ordenamento jurídico. Por isso, o sistema jurídico não seria produto apenas da legislação, como entende o positivismo jurídico clássico, mas decorre também da ciência jurídica.

princípios abstratos e gerais. A ideia de sistema também se justifica pela segurança jurídica, que pressiona, quer pela determinabilidade e previsibilidade do Direito, quer pela estabilidade e continuidade da legislação, para a formação de um sistema, no qual não são possíveis normas desconexas. Por isso, o pensamento sistemático, com a presença da característica da unidade, deve ser imanente a cada Direito positivo, por proporcionar, dentre outros aspectos, a justiça e a segurança jurídica, assim como à ciência do Direito, pela necessidade de convergência dos postulados científicos e metodológicos.⁵

O positivismo de Kelsen restringe-se à análise estrutural do direito, uma vez que parte de normas jurídicas que fazem parte de um sistema e se volta sobre como o direito é produzido e organizado. No entanto, o positivismo de Kelsen não se direciona à análise funcional do direito, pois não se ocupa dos objetivos que a norma e o ordenamento jurídico devem perseguir.

É por isso que o positivismo jurídico foi acusado de embasar atrocidades e autoritarismos cometidos na Segunda Guerra Mundial, quando atos de genocídio e demais violações a direitos fundamentais estavam fundamentados em normas decorrentes de dispositivos legais e constitucionais em países como Alemanha e Itália.

Tanto foi assim que Norberto Bobbio, jusfilósofo de origem positivista, no cenário do pós-segunda guerra mundial, passa a dar uma importância à análise funcional do direito, para além da análise estrutural, em que o direito não deveria ser visto como mero instrumento de controle social, mas de direção social. A análise estrutural não era mais compatível com as atribuições que os Estados necessitaram passar a ter, sendo necessário perquirir a respeito dos fins que o Direito se propõe a perseguir.⁶

Nesse cenário ganham destaque a proteção e efetivação dos direitos fundamentais e análises dos valores éticos que devem embasar os ordenamentos jurídicos, expressos nas figuras dos princípios.

⁵CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. p. 20.

⁶BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**: novos estudos de teoria do direito. Tradução de Daniela Versani. Barueri: Editora Manole, 2007.

Passa, portanto, a ser conferida grande normatividade aos princípios e às normas garantidoras de direitos, especialmente aquelas contidas nas Constituições. De igual forma, passa-se a esperar do Direito e do Estado não apenas a proteção dos jurisdicionados, mas também atuações positivas a fim de satisfazer direitos.

Dado este cenário, especialmente mediante a incorporação dos princípios jurídicos nos textos constitucionais, estes princípios passam a ser vistos, assim como as regras, como normas jurídicas, no chamado pós-positivismo.

Em contraponto à visão positivista, que enxergava os princípios como derivados das próprias leis, sendo fonte normativa meramente subsidiária, aplicáveis em caso de lacuna legislativa⁷, no pós-positivismo os princípios desempenham sua função de dar harmonia ao sistema, “costurando as diferentes partes do texto constitucional”. Portanto, os princípios passam a apresentar grande normatividade, deixando de ser regras subsidiárias, como previsto na Lei de introdução à ordem jurídica brasileira, para ocupar o centro do sistema jurídico⁸

Para Roque Antônio Carrazza, os princípios são fundamentos das normas, mas também têm aplicabilidade imediata e se voltam à regulamentação dos casos. Por isso, na análise de qualquer problema jurídico, por mais trivial que possa parecer, o intérprete do direito, antes de mais nada deve voltar-se aos princípios constitucionais, para verificar em que sentido eles apontam, para que as normas sejam aplicadas de acordo com diretrizes fixadas pelo princípio. Os princípios não podem ser vistos de forma isolada, posto que vão se relacionar com os demais princípios e regras do sistema, que lhe dão equilíbrio e lhe afirmam a importância⁹.

⁷No positivismo, Riccardo Guastini leciona que os princípios são fundamentos de um conjunto de normas, com significados elásticos ou indeterminados, ao passo que podem ser expressos, quando constam de uma disposição legal que os exprimem ou não expressos, quando são desprovidos de disposição legal ou constitucional, mas são elaborados ou construídos pelo intérprete, a partir de normas singulares, de conjunto mais ou menos de normas ou do ordenamento no seu conjunto Cf. GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 187.

Já para Norberto Bobbio, o ordenamento jurídico é inspirado por uma série de valores e princípios diferentes e eventualmente contrapostos, o que enseja a antinomia de princípios. Cf. BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Apresentação de Tércio Sampaio Ferraz Junior. Tradução de Maria Celeste C. J. Santos. 6. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995. p. 90.

⁸BARROSO, Luis Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 319.

⁹CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 40-41.

Vale ainda transcrever as lições de Paulo de Barros Carvalho, para quem os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. No entanto, o referido doutrinador aponta que os princípios apresentam quatro acepções diversas: a) norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) valores incertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; d) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros casos, os princípios são normas, enquanto que nos dois últimos, os princípios são tidos como valores ou critério objetivo.

10 11

Os dispositivos constitucionais, inclusive os princípios de direitos humanos, segundo Konrad Hesse, têm força normativa, apresentando relevância central em face às questões políticas. De igual forma, a constituição deve ter suas normas aplicadas levando em conta o substrato axiológico de determinado povo. Os dispositivos constitucionais, dentre eles os princípios de direitos humanos, não devem expressar apenas o ser, mas o dever ser. Ou seja, as normas constitucionais, inclusive os princípios devem apresentar força ativa, apta a modificar a realidade social, política e econômica. Para desenvolver essa força ativa-normativa, a Constituição, em especial seus princípios, deve apresentar normas com conteúdos condizentes com a força social do seu tempo. A Constituição, portanto, deve ser dotada de força ativa apta a influir e determinar a realidade social e política, o que vai ser possível quanto maior for a

¹⁰CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: 2004. p. 144-147.

¹¹A aludida multiplicidade em que o termo princípios é empregado no direito e na produção acadêmica brasileira, ora como regra de maior importância e diretriz interpretativa, ora como mandamento de otimização, é abordado no artigo de Virgílio Afonso da Silva, intitulado: "Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção" Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino Americana de Estudos Constitucionais**, São Paulo, n. 1, p.607-630, 2003. Na presente dissertação, utilizarei o termo "princípios" tanto quanto norma de grande importância e que deve balizar a interpretação das demais regras, ou a elas se sobrepor, quanto no sentido que Dworkin lhe confere, qual seja o mecanismo que confere integridade ao direito e que deve nortear a resolução de casos difíceis, conforme será melhor abordado na seção 2.3. Cabe, desde já, mencionar que nos afastaremos da acepção de princípios como mandamentos de otimização, que podem ser realizados na maior eficácia possível, nos termos da doutrina de Robert Alexy.

convicção sobre a inviolabilidade desta norma superior, especialmente por parte das autoridades.¹²

Desta forma, entendo que os princípios, especialmente aqueles que veiculam direitos fundamentais, apresentam força normativa efetiva, de acordo com as orientações do pós-positivismo, da mesma forma que devem servir como balizas de interpretação e interpenetração de outras normas constitucionais, sendo aplicáveis para a solução dos casos difíceis.

Sem prejuízo do já mencionado até o presente, entendo que a aplicação dos princípios é bem elucidada pela doutrina do direito, como integridade de Ronald Dworkin, que será abordada melhor na seção 2.3. Antes disso, cabe ressaltar a respeito da compreensão dos direitos fundamentais ao longo do tempo, uma vez que serão estes confrontados diante das limitações à concessão de incentivos fiscais de ICMS pelos Estados e pelo Distrito Federal.

2.2 A COMPREENSÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS NO JUSNATURALISMO E NO POSITIVISMO

As diferentes concepções de direitos fundamentais revelam que estes apresentam caráter dinâmico, havendo sempre na história o debate sobre o que são os direitos humanos/fundamentais e como devem ser aplicados.

Para Perez Luño¹³, os direitos humanos/fundamentais se constituem em categoria histórica, que teve origem nas revoluções liberais do século XVIII e encontrou terreno fértil para seu desenvolvimento no movimento iluminista e nas doutrinas que se desenvolveram com esse movimento: o jusnaturalismo racionalista e o contratualismo. Essas duas doutrinas afirmam a existência de uma faculdade jurídica básica comum a todos os homens, sem exclusão. Desse modo a característica básica que marca os direitos humanos na modernidade é o seu caráter universal.

¹²HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1991. p. 14-24.

¹³PEREZ LUÑO, Antonio-Henrique. **La tercera generación de derechos humanos**. Navarra: Editorial Arandazi, 2006. p. 206-207.

Partindo para análise das concepções sobre os direitos humanos, Bobbio e Bovero¹⁴ inferem que o Jusnaturalismo reúne teóricos como: Hobbes, Locke e Rosseau, que apresentam como traços comuns de seus pensamentos a utilização do método racional, que se propõe a redução do direito e da moral a uma base demonstrativa. Ou seja, por meio de um método racional, o direito natural relaciona os direitos humanos a uma universalidade dos princípios da conduta humana. Portanto, haveria aqui um padrão de conduta humana de aplicação universal, o qual deveria ser demonstrado, descoberto por meio de métodos racionalmente estabelecidos. Há, portanto, um reducionismo da ideia de direitos humanos e da moral à atividade científica, com aplicação de métodos semelhantes às ciências exatas e da natureza.

A feição jusnaturalista dos direitos humanos é bem representada pelo pensamento de Hobbes, para fundamentar o Estado como fruto da vontade racional, fundada numa oposição entre estado da natureza e estado civil, sendo que o primeiro deveria ser demonstrado racional e cientificamente. Demonstrado esse estado da natureza, o estado político surge como sua antítese, a fim de eliminar os defeitos do primeiro ao mesmo tempo que, a demonstração do estado natural serve como uma espécie de controle do estado político, quando este deixa de cumprir as finalidades para as quais fora instituído, especialmente a busca sobre o que deve ser feito ou não ser feito pelos homens. Dever-se-ia, portanto, alcançar o que seriam as leis da natureza, as quais seriam uma espécie de conclusão extraída pela razão sobre o que se deve fazer ou deixar de fazer, corrigindo eventuais abusos que os homens cometeriam se não estivessem em uma organização, como Estado e o estado social. A tarefa do operador do direito jusnaturalista não seria a interpretação de textos legais, mas sim a demonstração do que o homem faria e seria no “estado de natureza”, para extrair as regras universais da conduta. A fonte do direito, para os Jusnaturalistas, não é o texto legal, mas a natureza das coisas.¹⁵

Nos autores jusnaturalistas, o estado da natureza, ainda que apresente variações, apresenta-se como o aquele em que o protagonista é o indivíduo singular,

¹⁴BOBBIO, Norberto; BOVERO, Michelangelo. **Sociedade e estado na filosofia política moderna**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Brasília: Brasiliense, 1986. p. 15.

¹⁵BOBBIO, Norberto; BOVERO, Michelangelo. **Sociedade e estado na filosofia política moderna**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Brasília: Brasiliense, 1986. p. 21-23; 38.

com direitos e deveres, com instintos e interesses, ao mesmo tempo em que consta a necessidade de sobreviver na natureza. Portanto, a descoberta do estado da natureza, por aqueles dispostos a seguir o modelo jusnaturalista reforça a ideia de indivíduo. No campo dos direitos humanos, tal entendimento surge com força para reforçar a proteção dos direitos individuais, quase sempre relacionados a questões civis e políticas.

Nesse diapasão, vale ressaltar, com Hannah Arendt¹⁶, que o reforço à individualidade do sujeito, num projeto burguês de sociedade, pode ser notado nos escopos de revoluções próprias do período em destaque, como a americana e a francesa, que, com as respectivas declarações de direitos, visa mais ao resguardo de direitos individuais, como a propriedade privada. Mesmo que reconheçam que os homens são livres e iguais, tais declarações de direito acabam por apresentar uma visão estreita desses direitos.

Enquanto os jusnaturalistas defendiam uma concepção universal e um fundamento absoluto dos direitos humanos, os positivistas negam essa perspectiva, entendendo que existe uma oposição entre o ser e o dever ser, ou especificamente, uma distinção entre o direito que se tem, relacionado às normas válidas do ordenamento jurídico positivo, e o direito que se gostaria de ter, cujo reconhecimento deve ser objeto de convencimento daqueles responsáveis pela produção das normas jurídicas. O pressuposto básico dos positivistas é a separação entre direito e moral, pelo qual a validade de uma norma jurídica prescinde de seu conteúdo moral, sendo decorrente de critérios de pertinência ao ordenamento do direito positivo. Ou seja, por este enfoque, os direitos fundamentais são o que as normas válidas do direito positivo determinam e não o que a moral e o senso de justiça possam recomendar.

Bobbio¹⁷, se posicionando como positivista, se contrapõe ao fundamento absoluto dos direitos humanos, rotulando-o como uma ilusão, decorrente de um fundamento irresistível no mundo das ideias. A natureza do homem não se encaixa como fundamento absoluto de direitos irresistíveis, pois até mesmo direitos consagrados como inatos comportam variadas interpretações.

¹⁶ARENDR, Hannah. **Da revolução**. Brasília: Universidade de Brasília: 1988. p. 145.

¹⁷BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 1992. p. 16.

Para combater o que chama de ilusão do fundamento absoluto dos Direitos Humanos, Bobbio¹⁸ lança argumentos, em resumo: a) argumento da vagueza (má definição), pelo qual os direitos apresentam termos avaliativos, que podem ensejar interpretações diversas, de acordo com a ideologia do intérprete; b) argumento do relativismo (invariabilidade), que preza pela dinâmica dos direitos, de acordo com circunstâncias históricas e culturais, pois o que parece fundamental numa época ou para determinado grupo cultural pode não ser em outro momento ou para outras pessoas, não sendo crível se falar em direitos humanos por natureza; c) argumento da heterogeneidade (antinomias), que decorre do fato de alguns direitos serem diversos entre si e as vezes até incompatíveis, pelo que boas razões utilizadas para sustentar um direito não podem ser utilizadas para defender outros, havendo, não o fundamento, mas fundamentos dos direitos humanos.

O jurista italiano também se contrapõe à ideia de que, demonstrados os fundamentos absolutos aos direitos humanos, será possível reconhecê-los e protegê-los com mais eficácia, como decorrente do racionalismo ético. Para tal, utiliza a experiência histórica, pois, quando os jusnaturalistas estavam em acordo próximo do que seriam os direitos do homem, ainda assim estes não foram respeitados de forma satisfatória. Além disso, entende que a declaração universal dos direitos humanos de 1948 atendeu, em grande parte, ao problema da fundamentação universal desses direitos, sendo que o foco deve ser para a proteção deles e não a busca de um fundamento absoluto para defendê-lo. Ou seja, a tarefa do jurista não deve ser a de encontrar fundamento absoluto para os direitos humanos, mas sim seus vários fundamentos possíveis.¹⁹

Desta maneira, existem três maneiras de fundar os valores: deduzi-los de um dado objetivo, como a natureza humana; a consideração de verdades evidentes em si, que decorrem da prática social; e a aceitação dos valores em determinado momento histórico, pelo consenso. A afirmação dos direitos do homem, em determinado momento histórico é encarada como o ponto de partida para a instituição de um autêntico sistema de direitos, enquanto direitos positivos. Por isso, Bobbio entende que

¹⁸BOBBIO, 1992, p. 17.

¹⁹Ibid., p. 22-24.

o fundamento histórico, portanto, não absoluto, é o único que pode ser factualmente provado, apontando a declaração universal dos direitos do homem como a maior prova histórica até então dada de consenso sobre valores. Para ele, com a declaração de 1948, a afirmação dos direitos humanos torna-se universal e positiva.²⁰

Há, portanto, no entendimento de Bobbio sobre os direitos humanos, no afã de fugir do fundamento absoluto e demonstrável racionalmente, o prestígio as formas reconhecidas nos ordenamentos jurídicos positivos. Com a positivação e reconhecimento desses direitos nos sistemas jurídicos, os direitos em análise se transformam em direitos do homem.

Portanto, os direitos fundamentais não são tidos como produtos da natureza, mas da civilização humana. Enquanto direitos históricos, os direitos fundamentais são mutáveis, ou seja, suscetíveis de transformação e de ampliação. Portanto, os direitos consagrados em determinado documento normativo, como a declaração de 1948, não são tidos, para Bobbio, como os únicos e possíveis direitos do homem. São, no entanto, os direitos do homem histórico, como ele se configurava na mente dos redatores do documento. Um texto positivado que declare direitos humanos representa a consciência histórica que a humanidade tem dos próprios valores fundamentais da época.²¹

Ao reconhecer que a proclamação de direitos do homem em texto faz emergir os valores fundamentais da humanidade naquele contexto histórico, Bobbio²² lança sua preocupação com o fato desses direitos serem antinômicos. Ou seja, um determinado documento normativo, como a declaração universal de direitos humanos de 1988 e a Constituição Federal de 1988 consagram direitos diversos que, uma vez realizados, podem provocar a diminuição de outros. Por exemplo, alguns conflitos surgem entre direitos humanos relacionados à liberdade, que demandam uma postura negativa do Estado frente ao cidadão, e poderes, que já exigem uma atitude positiva do Estado para beneficiar o cidadão com determinadas prestações.

Portanto, verifica-se que o positivismo jurídico, além de entender que há distinção entre os planos da moral, do direito e da política e que os direitos humanos

²⁰BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 1992. p. 27-30.

²¹Ibid., p. 32-32.

²²Ibid., p. 44.

são afirmados historicamente em textos normativos do direito positivo, preceitua também que esses direitos podem conflitar entre si. Passarei, na seção seguinte, à análise de uma proposta diversa parcialmente do positivismo jurídico quanto a esses traços, qual seja, o direito como integridade.

2.3 O DIREITO COMO INTEGRIDADE NA INTERPRETAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E NA SOLUÇÃO DE CASOS

O positivismo jurídico propaga que são verificadas contradições entre regras e princípios jurídicos, assim como dentre direitos fundamentais. Nesse sentido, Bobbio entende que as antinomias surgem quando há conflitos entre as normas e que não podem ser resolvidos pelos critérios apontados como tradicionais, como o hierárquico, o cronológico e o da especialidade. Nesses casos, e quando os aludidos critérios concorrem entre si, Bobbio entende que as antinomias devem ser decididas com base na liberdade do intérprete, caracterizando um autêntico poder discricionário deste, cabendo a resolução do conflito de acordo com a oportunidade.²³

Não acompanharei, no presente trabalho, o entendimento de Bobbio nesse sentido, pois penso que a contradição entre normas não se opera na forma prescrita e que, tampouco, os conflitos aparentes entre normas, na realidade concorrências, devam ser resolvidos de acordo com a liberdade do intérprete. Penso que deve haver uma solução centrada na unidade do sistema e nos princípios tidos como mais relevantes para o ordenamento jurídico. Embora a solução seja construída pelo intérprete, na sua atividade interpretativa, não deve estar ficar livremente ao seu cargo.

Na resolução dos chamados casos difíceis, os princípios apresentam papel relevante na garantia da unidade e da ordem do sistema jurídico, até porque apontam orientações e valores para os quais as regras devem recorrer a título de fundamentação.

Esses princípios residem, em sua maioria no texto constitucional. É a Constituição que garante as relações democráticas entre Estado e sociedade, elenca e

²³BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Apresentação de Tércio Sampaio Ferraz Junior. Tradução de Maria Celeste C. J. Santos. 6. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995. p. 109.

traz mecanismos de proteção de direitos fundamentais, além de trazer regras e princípios que servem de validade e interpretação de dispositivos infraconstitucionais.

Ou seja, na aplicação e interpretação do direito, não se deve fugir da pauta de direitos e deveres trazida pelo texto Constitucional, razão pela qual as normas decorrentes dela, especialmente aquelas mais fortemente prestigiadas pelo constituinte, ganham especial relevo nestes processos. Portanto, os direitos fundamentais devem servir de pauta para análise e interpretação dos dispositivos infra-constitucionais e até mesmo de outros dispositivos constitucionais que, em uma primeira vista, não se relacionam a esses direitos.

Não se deve, por isso, deixar a solução de casos difíceis e da concorrência entre normas totalmente nas mãos do intérprete, para que ele decida com altas dosagens de subjetivismo e discricionariedade. Deve-se buscar, acima de tudo, a solução e interpretação dos casos tendo em vista a harmonia com os preceitos constitucionais.

Segundo Lênio Streck, a Constituição constitui, vincula e estabelece as condições do agir político e as condições de compreensão do direito, em sua totalidade.²⁴ Essa noção afina-se com a noção de dirigismo constitucional, em que a Constituição é programática e estabelece compromissos ao Estado e a particulares, especialmente com o objetivo de cumprir os direitos fundamentais e sociais previstos em seu texto.

Na realidade, a interpretação e aplicação dos dispositivos legais devem ter em conta o sentido que lhe é conferido pela Constituição Federal, especialmente os direitos e garantias fundamentais. Os dispositivos constitucionais não devem ser tomados, interpretados e aplicados de forma isolada, devendo ser realizado seu cotejo com o todo semântico constitucional. Penso, nesse sentido, que concorrências entre regras e princípios, ainda que oriundos da Constituição tendem a resultar em harmonização, em vez de exclusão. Por isso, a aplicação do direito fundada nos sentidos expressos por princípios e regras constitucionais não significa a produção de conflitos, mas sim a construção de soluções para se alcançar a compreensão unívoca do direito.

²⁴STRECK, Lenio. Teoria da Constituição e Jurisdição Constitucional. **Caderno de Direito Constitucional**, Escola da Magistratura do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Rio Grande do Sul, 2006. p. 34; 60.

A interpretação de acordo com o todo da Constituição, poderá conduzir à inaplicabilidade de uma das regras em aparente contradição. Nesse sentido, Ronald Dworkin²⁵ afirma que a solução de concorrência entre direitos pode se dar em favor daquele que é fundado em princípios mais importantes para determinado sistema jurídico, inferindo que tal critério é utilizado pelo sistema norte-americano, assim como o critério hierárquico e o cronológico.²⁶

Aliás, é com o direito como integridade de Dworkin que se verifica a grande relevância dos princípios para a aplicação e interpretação das normas do ordenamento jurídico. Quando Dworkin preleciona que os princípios conferem integridade e unidade ao ordenamento jurídico, pois deles constam os valores mais relevantes de uma comunidade jurídica, não está apenas apontando-os como fundamento das normas jurídicas. Vai além, pois reconhece sua importância para a aplicação de todas as normas jurídicas.²⁷

²⁵DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 43-44; 179.

²⁶Embora invoque alguns elementos distintivos entre regras e princípios, em que os princípios teriam dimensão de peso ou importância, enquanto que as regras seriam aplicadas à maneira do “tudo ou nada”, ou seja, ou são válidas ou não, em “Levando os direitos a sério”, aponta as dificuldades dessa distinção, pois podem essas supostas categorias ocuparem funções semelhantes e apenas diferenciarem-se quanto à forma. Cf. DWORKIN, 2010, p. 39-44. No entanto, quando escreveu esta obra, Dworkin ainda não tinha concluído sua teoria sobre a integridade, que encara os princípios justamente como vetores da coerência do sistema jurídico. Naquele momento, seu entendimento acerca dos princípios ainda se aproximava da colisão entre eles, como se fossem contraditórios. Tanto é assim que Emerson Garcia, explicando a teoria de Dworkin sobre os princípios, com base na dimensão de pesos, enuncia a colisão entre eles e a preponderância de uns sobre outros em determinadas circunstâncias. Cf. GARCIA, Emerson. **Conflito entre normas constitucionais**: esboço de uma teoria geral. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

Já em *O Império do Direito*, Dworkin afirma uma visão integrativa dos princípios na comunidade jurídica, apontando que eventuais concorrências entre mais de um princípio não pode implicar a negação total de um deles em cada caso, mas deve primar pela solução do caso por meio de um princípio mais abrangente, que venha a conferir integridade ao ordenamento jurídico. Cf. DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

²⁷Aqui, deve-se fazer um parêntese breve sobre o entendimento de Dworkin sobre a interpretação do direito, segundo o qual deve ela ser construtiva, uma vez que busca impor o propósito do intérprete a um objeto ou prática social. No entanto, o intérprete não é totalmente livre para atribuir o significado que bem desejar ao objeto da interpretação, como se pudesse fazer dele o que bem entendesse. A história e a forma de uma prática social ou objeto exerce uma espécie de coerção sobre as diversas interpretações disponíveis, pelo que a interpretação construtiva é um caso de interação entre propósito e objeto. Cf. DWORKIN, 2007, p. 63-64.

A interpretação construtiva sugerida por Dworkin assemelha-se à hermenêutica filosófica de Gadamer, o qual infere que, para interpretar, deve-se partir da tradição, que se volta também às interpretações que foram feitas anteriormente. Assim, a experiência humana de mundo, a tradição e a cultura são transmitidas por meio da linguagem. No entanto, a linguagem não apenas transmite ou calcula um dado

A integridade é muito diferente do que Ronald Dworkin chama de consistência/coerência de estratégia, ou seja, simples manutenção das decisões políticas passadas. Ao seguir apenas a consistência de estratégia, as decisões políticas passadas, como interpretações judiciais e os próprios textos de lei, teriam que ser replicadas, mesmo que não haja nenhuma razão que as justifique. A integridade, por sua vez, exige que as normas jurídicas e as decisões devem ser coerentes com o conjunto de princípios existente em uma determinada comunidade jurídica.²⁸

Dworkin busca descrever o significado desta complexa coerência interpretativa da integridade a partir da analogia do romance escrito em cadeia por diversos autores, em uma sociedade pluralista e em evolução constante. Percebemos a importância de se identificar princípios que emergem das entrelinhas do sistema de regras expressas (do texto já escrito do romance) e que sustentam e justificam a prática jurídica (ou seja, o enredo principal da história). É o respeito a estes princípios que assegura a integridade do sistema jurídico.²⁹

O intérprete da norma jurídica, utilizando a metáfora do “romance em cadeia”, deve ser visto como mais um autor na construção da interpretação do direito, atento ao contexto da moralidade política vigente na comunidade e às respectivas mudanças do corpo social que influenciam na esfera jurídica, mas igualmente preocupado com a consolidação da coerência e unidade do sistema jurídico.

sobre um objeto, mas determina como esse ente é mostrado ao homem. Não há, portanto, um ideal metodológico da construção racional do objeto, pois sua compreensão é determinada na linguagem, que caracteriza nossa experiência humana de mundo. Cf. GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método I: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica**. Tradução de Flávio Paulo Meurer. 9. ed. Petrópolis: Vozes, Bragança Paulista: Editora Universitária São Francisco, 2008.

No entanto, a observância do objeto, da tradição e das interpretações anteriores não implica na manutenção dos mesmos pontos de vistas, sendo que apenas servem de limites, pois o intérprete aqui apresenta um papel construtivo. Compreender deixa de ser um mero entendimento histórico que visa reconstruir exatamente o que diz o texto, para ser um processo em que o intérprete se inclui. Há o que Gadamer denomina de “fusão de horizontes” entre o texto e objeto interpretado: “No redespertar do sentido do texto já se encontram sempre implicados os pensamentos próprios do intérprete. Nesse sentido o próprio horizonte do intérprete é determinante, mas também ele não como um ponto de vista próprio que se mantém ou se impõe, mas como uma opinião e possibilidade que se aciona e coloca em jogo e que ajuda a apropriar-se verdadeiramente do que se diz no texto. Acima descrevemos isso como fusão de horizontes”. Cf. GADAMER, 2008, p. 503.

²⁸ DWORKIN, 2007, p. 163-165.

²⁹ Ibid., p. 275-279.

Seguindo nesse raciocínio, Dworkin afirma que o escritor (juiz) deve fazer dois testes para saber se está cumprindo bem a sua função, quais sejam: adequação e justificativa.

A adequação significa procurar o ajuste ao que foi escrito antes. É verificar se interpretação proposta é adequada aos princípios que fundamentam as decisões passadas. Todavia, sabemos que esse teste oferecerá diferentes alternativas, pois este muito provavelmente encontrará várias formas de continuar escrevendo aquele romance. Com efeito, surge a necessidade do segundo teste.

Já o teste da justificativa significa que o intérprete deve buscar a decisão passada que mais se ajusta ao conjunto coerente de princípios. O juiz não tem discricionariedade livre e desvinculada. Os princípios darão o limite necessário à decisão.

É comum que haja, durante a atividade interpretativa, uma confusão entre adequação e justificativa, principalmente diante dos princípios identificados para garantir a integridade e coerência do ordenamento jurídico.³⁰

Na solução dos casos apresentados, especialmente aqueles controvertidos, o intérprete deve fazer um esforço para identificar os princípios gerais que fundamentam e justificam o direito estabelecido – positivado – na regulamentação de determinada matéria para depois aplicar no caso. A resposta depende da difícil questão de saber qual o conjunto de princípios oferece a melhor justificação para determinada área do direito.

A doutrina do direito, como integridade desenvolvida por Ronald Dworkin, consiste, basicamente, em uma atividade de interpretação da prática jurídica, de modo a consolidar a legitimidade da jurisdição constitucional e a unidade e coerência do sistema jurídico. Ao invés de seguir estritamente a regra jurídica constante das interpretações anteriores, o aplicador que segue o “direito como integridade” busca uma interpretação para os direitos humanos que seja coerente com os princípios do ordenamento jurídico brasileiro, especialmente o respeito a esses direitos.

³⁰Nesse sentido afirma Dworkin: “não podemos estabelecer uma distinção muito nítida entre a etapa em que o romancista em cadeia interpreta o texto em que lhe foi entregue e a etapa em que ele acrescenta seu próprio capítulo, guiado pela interpretação pela qual optou”. Cf. DWORKIN, 2007, p. 279.

A integridade apresenta como um de seus pilares a coerência de princípios no ordenamento jurídico, se opondo às chamadas “conciliações internas”, que faria o Estado a adotar princípios que justificassem uma parte dos seus atos e rejeitá-los para justificar os atos restantes, como usasse soluções salomônicas. Essas soluções conciliatórias são enxergadas também quando uma comunidade estabelece e aplica direitos diferentes, cada qual coerente em si, mas que não podem ser defendidos em conjunto e como princípios de justiça. Tais soluções são consideradas equivocadas e a comunidade como um todo deve atuar coerentemente de acordo com princípios. Na integridade, não há apenas a obrigação de aceitar as decisões políticas da comunidade, mas acima de tudo a defesa de um sistema de princípios que cada cidadão tem a responsabilidade de identificar, como aquele da comunidade ao qual pertence.³¹

Ronald Dworkin³² defende, para a comunidade jurídica, o modelo de princípio, pelo qual as pessoas são membros de uma comunidade política genuína quando aceitam que são governadas por princípios comuns e não apenas por regras criadas por acordo político. A política aqui é uma arena de debates sobre os princípios que a comunidade deve adotar e não apenas a forma das pessoas fazerem valer suas convicções por meio do poder e das regras possíveis. Desta forma, cada pessoa não vai necessariamente concordar com os princípios da comunidade, mas deve aceitar que são esses os princípios da comunidade, pois foram adotados em circunstâncias históricas por essa comunidade como um todo. Como vivemos em uma sociedade pluralista, em que as pessoas apresentam diferentes concepções morais, o modelo de princípios faz garantir a coerência com os princípios adotados pela comunidade, em que pese as concepções individuais.

Assim, de acordo com a integridade, o direito será alterado, desenvolvido e interpretado de modo global fundado em princípios.

Para o direito como integridade, em que pese os mais diferentes princípios consagrados em uma determinada comunidade jurídica, não são eles contraditórios. Podem, no entanto, tais princípios concorrerem quando em nome da coerência, não

³¹DWORKIN, Ronald . **O império do direito**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 223-224; 231.

³²Ibid., p. 254.

deverá haver uma solução por meio arbitrários. Deve ser adotado um sistema de avaliação ou acomodação entre os princípios que respeite as concepções morais e políticas da comunidade. Seguindo o teste da adequação, o intérprete deve encontrar um lugar na prática jurídica da comunidade em que os dois princípios em concorrência se encontrem não podendo a interpretação negar um deles. A integridade não é atendida quando um dos princípios é desautorizado por completo. No entanto, como uma solução deve ser dada, Ronald Dworkin³³ opina que um princípio deve ser subordinado ao outro, em determinado caso, quando o segundo princípio seria considerado mais poderoso.

Vale ressaltar a análise que Lênio Streck³⁴ faz da doutrina do direito como integridade e da “única resposta correta”, quando infere que esta significa rechaçar qualquer tipo de arbitrariedade e da discricionariedade na decisão dos casos. Já a coerência, garantida pela integridade, assegura também a igualdade, pois os diversos casos terão igual consideração quando de suas análises pelo juiz. Ainda sobre a resposta correta, esta implica que sempre deverá haver um princípio a fundamentar a decisão do juiz, princípio esse que não é um artifício metafísico, mas sim argumentativamente construído, de acordo com as práticas jurídicas e sociais da comunidade.

A doutrina do direito como integridade, portanto, volta-se à busca da preservação dos princípios, inclusive o dos direitos humanos, consagrados por uma determinada comunidade jurídica, devendo o intérprete/aplicador do direito decidir cada caso de forma a preservar essa harmonia, ao mesmo tempo que procura atender aos clamores exigidos pela constante dinâmica social.

O direito como integridade, como aqui pensamos, serve à unidade e coerência do sistema jurídico, reduzindo a noção de normas, sejam princípios ou regras, contraditórias e antinômicas. Busca a integridade uma solução de eventuais concorrências normativas que seja dada por um princípio mais abrangente e que represente os ideais mais valorizados no sistema jurídico, dando-se enfoque para os direitos humanos.

³³DWORKIN, 2007, p. 321-322.

³⁴STRECK, Lenio. **Verdade e consenso**: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 368; 378.

Nessa direção, cabe ressaltar que a ordem jurídica brasileira encontra-se comprometida com a realização dos direitos humanos. Verifica-se isso das decisões políticas passadas, especialmente os mais diversos direitos consagrados como princípios fundamentais na Constituição Federal de 1988. Dentre eles, destacam-se os direitos consagrados no título II, os direitos sociais, os princípios da ordem social e econômica, os princípios e limitações constitucionais ao poder de tributar e os objetivos fundamentais da República, constantes do art. 3º.

Ou seja, não pode a interpretação das normas jurídicas e a resolução de casos difíceis, no caso concreto, ficar a cargo do livre arbítrio do intérprete, mas sim deve estar atenta às normas constitucionais, em que há destaque para os direitos e garantias fundamentais, que são objeto de grande atenção em numerosos trechos do texto constitucional em vigor.

Ao invés de seguir estritamente a regra jurídica constante das interpretações anteriores, o aplicador que segue o “direito como integridade” busca uma interpretação para os direitos fundamentais que sejam coerentes com os princípios do ordenamento jurídico brasileiro, especialmente o respeito a esses direitos.

2.4 DELIMITAÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO

Na presente dissertação, procurarei discutir a temática dos incentivos fiscais de ICMS, enfocando as limitações à sua concessão, consubstanciada principalmente na exigência de prévia aprovação unânime dos Estados e do Distrito Federal no CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária – nos termos do disposto no art. 155, §2º, XII, “g” da CF/88 c/c a Lei Complementar Federal 24/75.

Tal exigência, decorrente da interpretação isolada desses dispositivos, consiste em uma regra do ordenamento jurídico. No entanto, proponho a análise interpretativa dos dispositivos legais e constitucionais não de forma isolada, mas sob o prisma dos princípios que se encontram presentes e como balizas interpretativas no Direito brasileiro.

Os princípios confrontados com os comandos normativos e constitucionais que limitam a concessão de benefícios fiscais de ICMS serão aqueles que veiculam direitos

fundamentais, assim como os elencados como objetivos fundamentais da República brasileira, como o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, CF/88).

Os princípios de direitos fundamentais e os objetivos da República serão utilizados como condições de interpretação das regras que exigem a prévia aprovação dos incentivos fiscais de ICMS, mediante o quórum unânime dos estados e do DF.

Buscarei seguir a linha do pós-positivismo, pela qual esses princípios de direitos fundamentais, além de serem vetores interpretativos das demais normas do ordenamento jurídico e carregarem consigo os valores da ordem jurídica brasileira, apresentam força normativa própria e aplicabilidade imediata. Ou seja, será reconhecida a função dos princípios como elementos que conferem unidade à ordem jurídica, na medida em que condicionam a aplicação das regras, passando, portanto, de fontes subsidiárias para elementos centrais do sistema.

Desta maneira, eventuais concorrências entre os direitos fundamentais, de um lado, e as vedações às concessões de benefícios fiscais de ICMS unilateralmente pelos estados-membros, em outra ponta, com fundamento na necessidade de preservação do equilíbrio federativo-fiscal, serão analisadas com base na força que cada um desses comandos possui na ordem jurídica, com observância ao papel dos princípios.

Pautarei a discussão e análise de conflitos aparentes entre a obrigatoriedade de observância da aprovação unânime dos entes subnacionais para a concessão de benefícios fiscais de ICMS e os direitos fundamentais no sentido de buscar a resposta correta almejada pelo Direito brasileiro e almejada pela comunidade jurídica, buscando a verificação tanto do teste da adequação, reportando-se às decisões políticas passadas, quanto da justificativa, projetando-se para o que é esperado em continuidade à história já contada, de acordo com metáfora do romance em cadeia de Dworkin.

Nesse diapasão, o direito como integridade, como Dworkin leciona, mostra-se apto a, por meio dos princípios a trazer soluções para essas contradições, a fim de preservar a unidade do ordenamento jurídico e da Constituição, conforme procurarei demonstrar no decorrer do presente trabalho. Contudo, buscarei evitar, como afirma Lênio Streck, utilizar os princípios para contornar a Constituição ou simplesmente ignorar dispositivos legais — sem lançar mão da jurisdição constitucional (difusa ou

concentrada) ou de uma interpretação que guarde fidelidade à Constituição, sob pena de recair em interpretações discricionárias, tais como as sugeridas por Kelsen no Capítulo VIII de sua Teoria Geral do Direito.³⁵

³⁵STRECK, Lenio Luiz. **E a professora disse:** "Você é um positivista". 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-ago-23/senso-incomum-professora-disse-voce-positivista>>. Acesso em: 24 ago. 2012.

3 O FEDERALISMO FISCAL COOPERATIVO E AS LIMITAÇÕES ÀS CONCESSÕES DE INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS

3.1 O FEDERALISMO FISCAL E O FEDERALISMO COOPERATIVO NO BRASIL

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 1º, adotou a Federação como forma de Estado no Brasil. A República Federativa do Brasil é composta dos seguintes entes: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 18 do Texto Maior.

A forma de Estado Federal implica em uma organização descentralizada, tanto política quanto administrativamente. A adoção da Federação como forma de Estado se justifica em virtude de diversidades geográficas e de formação cultural das comunidades que compõe o Estado, devendo haver um governo central que busque os anseios nacionais, concomitantemente a governos locais, que se volte às peculiaridades de cada região. Busca-se também, como o federalismo, o pluralismo democrático na tomada de decisões que afetem o país como um todo, por meio da consulta às bases do território, que se mostra diferenciado em diversos aspectos.³⁶

Nesse sentido, Dalmo de Abreu Dallari³⁷ sustenta que a forma de Estado federal não impede, mas dificulta a concentração de poder em um só órgão e a formação de governos totalitários, ao mesmo tempo assegura oportunidades mais amplas de participação no poder político, pois aqueles que não obtiverem a liderança federal poderão chegar aos governos locais. Ao mesmo tempo, a federação tem potencialidade de preservar as características locais, pois reserva esfera de ações autônomas a cada unidade da federação. A federação, ao preservar as características locais e regionais, promove a integração, ao transformar as oposições naturais em solidariedade. No entanto, o referido doutrinador³⁸, infere sua preocupação com a suposta solidariedade federativa, uma vez que, vislumbra a possibilidade desta se tornar artificial e apenas restrita ao âmbito formal, dadas as desigualdades materiais

³⁶MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 802.

³⁷DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 259-260.

³⁸Ibid., p. 261.

que se apresentam entre os entes federados. Ou seja, os entes federados não estão em situação isonômica, especialmente quanto à distribuição de competências e a capacidade financeira e orçamentária para gerir e realizar as políticas públicas a eles atribuídas como competências pela Constituição Federal.

A Federação tem como uma de suas principais características a repartição de competências entre seus entes. Para José Afonso da Silva³⁹, a autonomia das entidades federativas pressupõe repartição de competências para o exercício e desenvolvimento de sua atividade normativa, sendo esta distribuição de competências o ponto nuclear da federação.

Para que haja de fato autonomia aos entes federados, é necessário dotá-los de recursos para que possam exercer as atribuições constitucionalmente lhe outorgadas. Assim, no que se refere ao ingresso de receitas de natureza tributária, a Constituição optou por um sistema misto de partilha de competência e de produto da arrecadação. No que tange à competência tributária, o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, podendo todos eles instituir tributos, nos limites criados pela Constituição Federal.⁴⁰

Konrad Hesse⁴¹ vai além ao afirmar que a efetividade da Federação, especialmente no que tange à autonomia dos entes e o exercício das atribuições de sua competência, não prescinde da independência financeira entre esses entes, a qual se dá mediante a capacidade de financiar o cumprimento das tarefas que lhe cabem constitucionalmente. Para isso, deve ser destinada a cada ente federado parte da receita tributária, para que este tenha meios financeiros para executar a contento os serviços públicos e demais aspectos de suas competências materiais.

Assim, a autonomia financeira surge como pressuposto da autonomia efetiva do ente federado, para que um Estado possa ser caracterizado adequadamente como Federal. No entanto, a necessidade de recursos financeiros para que o ente federado possa exercer suas atribuições não se refere apenas ao aspecto financeiro, mas também ao jurídico, acarretando uma descentralização jurídico-financeira, com

³⁹SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 479.

⁴⁰AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 93.

⁴¹apud REIS, Elcio Fonseca. **Federalismo fiscal: competências concorrentes e normas gerais de direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000. p. 81.

autonomia para se obter, gerenciar e dispor dos recursos financeiros. Assim, a descentralização, típica de uma federação, será jurídica quando perfeita no plano respectivo, ou seja, quando não sofre interferência do poder central. Caso contrário, o poder central, representado pela União, poderia mediante a má distribuição de competências e receitas fiscais, deixar os demais entes em relação de subordinação e vulnerabilidade⁴². Por exemplo, em nome dessa autonomia jurídica, não deverão os entes federados, ainda que dotados de recursos financeiros, se verem limitados a legislar de forma adequada sobre as questões essenciais à realização de suas atribuições constitucionais.

Portanto, a descentralização, capaz de caracterizar a uma federação deve ser jurídica e financeira, sendo a distribuição de renda às unidades federada corolário dela. Ainda que essa distribuição de recursos possa demandar maiores somas em favor de um determinado ente, não fica comprometida a igualdade jurídica como característica de um Estado Federal, pois ela decorre da Constituição, que garante a descentralização dos recursos, de acordo com os critérios de isonomia que ela mesma adota como relevantes para a Federação. Ou seja, ainda que haja maiores recursos distribuídos à União, ainda assim não fica descaracterizada a Federação, considerando que o critério de isonomia traçado pela Constituição impõe uma maior participação desse ente nas atribuições do Estado, o que demandará maiores recursos. Assim, a isonomia jurídica posta pelo Texto Maior prevalece sobre a desigualdade econômica na distribuição dessas rendas.⁴³

Miguel Delgado Guitierrez⁴⁴ acompanha o entendimento segundo o qual, sem receitas suficientes não há autonomia ao ente federado. No entanto, critica a centralização de recursos pela União, assim como a edição de normas gerais em matéria tributária para resolver conflitos de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, I a III, CF/88). Critica também as previsões constitucionais de normas gerais que restringem a competência tributária dos municípios e dos estados,

⁴²COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. **Federalismo & ICMS**: reflexos tributários. Curitiba: Juruá, 2004. p. 54-55.

⁴³Ibid, p. 56.

⁴⁴GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartições de Receitas Tributárias: A Repartição das Fontes de Receita. Receitas Originárias e Derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri: Manole, 2004. p. 63-64.

como a fixação de alíquotas máximas e mínimas pelo Senado, como ocorre no caso do ICMS, o que entende provocar um desequilíbrio federativo em favor da União.

Um modelo de Federação que conceda autonomia absoluta aos entes é denominado federação dual, no qual a separação de atribuições entre os entes é extremamente rígida, não se podendo falar em cooperação ou interpenetração entre os mesmos. Esse modelo pode revelar-se pernicioso, especialmente pela necessidade de maior atuação estatal em tempos de crise, e pela dificuldade de se conferir igualdade formal entre os membros. O federalismo dual é a aquele que despertou as preocupações de Dalmo Dallari, ao norte expostas.

Para flexibilizar tal modelo, surge o federalismo cooperativo, historicamente situado com o Estado do bem-estar social, que se delinea após a crise de 1929 nos Estados Unidos, com a implantação da Política do *New Deal*, e principalmente no pós-segunda guerra mundial, quando a presença do Estado precisou se tornar mais forte, inclusive com intervenções nos domínios econômico e social. De acordo com este paradigma, as atribuições são exercidas de modo comum ou concorrente, sendo que os entes deverão atuar em conjunto. Decorre tal modelo também, da necessidade de coordenação do exercício das competências dirigidas pelo Estado Federal⁴⁵. Em que pese a preocupação como uma possível concentração de poderes em favor do ente central, o que poderia levar a um federalismo de subordinação, o federalismo cooperativo tem sido considerado mais democrático, pois decorre do consentimento geral da nação e não decorre da imposição do poder central, tendo sido, inclusive, adotado no Brasil pela Constituição Federal de 1988.⁴⁶

Ainda sobre o federalismo cooperativo, Gustavo de Paiva Gadelha⁴⁷ ensina que seu advento está relacionado a momentos em que atuação do Estado, especialmente do poder central, precisou ser mais forte e quando passou a ficar evidenciada a necessidade de aumentar a carga tributária, para fazer frente às novas atribuições

⁴⁵OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p.32

⁴⁶LENZA, Pedro. **Curso de direito constitucional esquematizado**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 342.

⁴⁷GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção tributária: crise do paradigma do federalismo fiscal cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2010. p. 41.

estatais, relacionadas às despesas do bem estar geral, recaindo em atividade interventiva e reguladora por parte do Estado.

Desta forma, os modelos federativos contemporâneos evoluíram suas estruturas de um mecanismo de igualdade entre o Poder central e entes periféricos, para uma gradativa hierarquização, como o aumento das competências do poder central e diminuição das competências entre seus membros, que vêem, portanto, suas autonomias diminuídas. Tal mudança foi justificada pelo advento de situações como guerras e depressões econômicas, que demandam a atuação unitária para suas superações; pelo intervencionismo estatal, com o crescimento dos serviços públicos e; pela complexidade e dinamicidade da estrutura econômica, que se alteram dia a dia.

Assim, a competência dos entes não centrais da federação – no caso brasileiro, Estados e Municípios -- permanece para questões de interesses locais. De igual forma, foi-se estabelecendo novos contornos para o federalismo, com a disseminação da ideia que são seus pressupostos básicos a harmonia e a cooperação entre seus membros, em detrimento à ideia de zonas isoladas ou ilhas absolutas de poder, o que também se justifica pela mitigação do modelo liberal e pela necessidade de partilha das competências, atribuições e da responsabilidade global da nação entre os entes federados. Com o federalismo cooperativo, portanto, há atuações conjuntas entre as três esferas da Federação em favor do desenvolvimento global, sem que isso implique na perda da autonomia decisória e da capacidade de autofinanciamento aos entes periféricos. Há também uma tendência à redução de políticas praticadas por um só governo, devendo prevalecer uma coordenação recíproca das atividades governamentais, com base na cooperação.

Com o modelo de federalismo cooperativo, passa-se a rediscutir o conceito de autonomia na Federação, que passa a se expressar pela capacidade de influência no âmbito das negociações entre os entes federados, ou seja, da influência do processo decisório comum. O poder central fica fortalecido, mas este cede parcela de sua competência para que os demais entes possam legislar, a partir do respeito às diferenças e peculiaridades regionais. Não vai ser concebível, portanto, neste modelo, que os entes federados, motivados por fatores individuais e próprios deliberem

livremente e contrariem o poder delegado ou atribuído, sob pena de retornar-se ao federalismo dual.⁴⁸

Ambos os modelos de federação expostos acima: dual e cooperativo, não são capazes de afastar a autonomia dos entes federados e a delimitação de competências a eles, sendo essencial a distribuição de renda para que eles possam executar suas atribuições.

A distribuição de renda se dá mediante a instituição de competência tributária, que torna todos os entes capazes de instituir tributos, gerando-lhe receitas tributárias próprias, e as transferências de receitas.

Esse aspecto da Federação relacionado aos recursos financeiros dos entes federativos, a fim de terem sua autonomia assegurada dá lugar ao chamado federalismo fiscal, sobre o qual Régis Fernandes de Oliveira⁴⁹ leciona:

Em sendo assim, o federalismo fiscal significa a partilha dos tributos pelos diversos entes federativos, de forma a assegurar-lhe meios para atendimento de seus fins. Não só dos tributos, no entanto, mas também das receitas não tributárias, como as decorrentes da exploração de seu patrimônio (preço), da prestação de serviços através de concessão ou da partilha da produção de energia elétrica e da produção mineral, na forma do §1º do art. 20 da Constituição. Faz-se um bolo arrecadatório, destinado a fornecer os meios para que o Estado cumpra suas finalidades, podendo atender aos serviços públicos, exercitando o poder de polícia, intervindo no domínio econômico, preservando situações através de documentos e mantendo sua estrutura, preservando situações através de documentos e mantendo sua estrutura, tais como adquirindo imóveis (por compra ou expropriação), móveis, objetos artísticos, monumentos, alugando imóveis, mantendo seu pessoal, etc. Ao celebrar-se o pacto federativo através da elaboração do pacto político que é a Constituição, deve haver o sopesar das necessidades de cada ente autônomo e os recursos previstos no texto. Se não houver compatibilidade, o pacto é vesgo. Se não se estabelecer razoabilidade entre fins e meios, perecem as soluções democráticas, criando-se odiosa estrutura de dominação dos entes maiores sobre os menores. Deixando de se atender a critérios equitativos na distribuição de recursos, instaura-se desequilíbrio entre os centros federativos de poder. [...]

Daniel K. Goldeberg⁵⁰ relaciona o federalismo fiscal à distribuição de encargos e competências tributárias, devendo ser entendido a partir de um ferramental teórico

⁴⁸GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção tributária: crise do paradigma do federalismo fiscal cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2010. p. 44.

⁴⁹OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 40.

⁵⁰GOLDEBERG, Daniel K. Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri: Manole, 2004. p. 27-28.

que demonstra que, conferida autonomia absoluta aos entes federativos, a ação de cada um tendente a maximizar sua própria utilidade leva a consequências potencialmente deletérias para a nação. Por isso, o federalismo fiscal deve ser mitigado com mecanismos de coordenação e critérios que impeçam ações racionais potencialmente destrutivas para todos, constando alguns desses critérios da lei de responsabilidade fiscal – Lei Complementar 101/2000.

O Federalismo Fiscal pode ser entendido também como as relações de distribuição de receitas e atribuições no regime federativo, devendo nesse sentido, o sistema tributário ser estruturado de forma a distribuir receitas públicas entre as várias esferas e unidades administrativas, para proporcionar condições de atendimento das demandas exigidas. Deve haver, portanto, uma estrutura capaz de gerar um efeito distributivo entre os grupos que fazem parte da federação, da mesma forma que deve haver um agente solucionador dos conflitos entre os entes. O federalismo fiscal tem como finalidade apresentar diferentes preferências na federação e adotar adequadamente algumas delas, caracterizando escolhas públicas.

Ou seja, o federalismo fiscal deve ter em pauta o equilíbrio no modelo federativo, utilizando, para tal, o princípio da equidade, que se revela imprescindível tendo em conta o princípio da igualdade e a capacidade de cada ente federativo.

Revela-se, portanto, a afinidade com o modelo de federalismo cooperativo, notadamente pela coordenação de atividades e poderes entre os entes da Federação.

No sentido da competência tributária e sua partilha entre os entes da federação, mostra-se necessária a instituição de um sistema em que cada ente federado tenha competência para instituir tributos cujas características favoreçam a sua cobrança eficientemente, a fim de prevenir distorções e quebra da harmonia entre os entes.

Não obstante a repartição de competência tributária entre os entes se mostrar relevante para a configuração do equilíbrio federativo, no sentido da cooperação entre os entes, as dificuldades que alguns estados tenham com arrecadações pífias, geralmente relacionadas à carência econômica da população contribuinte do tributo, torna este poder de instituir impostos insuficientes. É nesse sentido que José Mauricio

Conti⁵¹ esclarece a importância da complementação da repartição das competências tributárias pela repartição do produto de arrecadação e o sistema de transferências intergovernamentais. Com esses mecanismos, fica reforçada a adoção do federalismo cooperativo no Brasil, pois, sem prejuízo da autonomia dos entes, criam-se sistemas de interpenetração entre eles, especialmente no campo das finanças públicas, como esses já mencionados.

Com essas partilhas de receitas, é possível promover ajustes na distribuição de recursos entre os entes federados, pois ainda que um ente venha a aferir maiores receitas por meio dos tributos que sua competência lhe permite instituir, além da escolha ser realizada tendo por base a aptidão do ente para otimizar a arrecadação, o produto arrecadado não fica integralmente com este ente, pois deve transferir parte dele aos entes que tradicionalmente têm maiores dificuldades financeiras e arrecadam menos. No caso brasileiro, as transferências de receita tributária caracterizam cooperação vertical, pois a União transfere aos Estados e aos Municípios, ao mesmo tempo que os Estados transferem aos Municípios, seja por meio de transferências diretas ou por meio de Fundos, dentre os quais se destacam o Fundo de Participação dos Estados e dos Municípios, disciplinados especialmente pelos arts. 157 a 159 da Constituição Federal.

Não obstante a necessidade de cooperação na federação, a pressão das necessidades coletivas, demandando crescentes receitas, revela-se como fator de perturbação do funcionamento da federação, desaguando na busca de vantagens fiscais crescentes e competitivas políticas de atração de empreendimentos econômicos, pondo em cheque o federalismo cooperativo e fazendo prevalecer o federalismo competitivo. A função de evitar tal competição cabe, em princípio, ao poder central, que exerce papel regulador, por meio dos princípios constitucionais que normatizam as relações entre os agentes da Federação, seja por meio da decisão direta sobre a

⁵¹CONTI, José Maurício. Considerações sobre o federalismo brasileiro em uma perspectiva comparada. In: __; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo (org.). **Federalismo fiscal**: questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 24-25.

alocação regional de investimentos públicos e influenciar a alocação de investimentos privados.⁵²

É nesse contexto, particularmente no que tange à espécie tributária dos impostos, que aos Estados e ao Distrito Federal foi outorgada a competência para instituir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o ICMS (ar. 155, II, CF/88).

Para André Elali⁵³, não obstante a competência tributária para instituição do ICMS ser dos Estados e do Distrito Federal, o texto constitucional regula em grau máximo seu âmbito de atuação, por se tratar de imposto que deve manter uma unidade nacional, dentro da ótica do equilíbrio federativo.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho ensina que o caráter nacional do ICMS se sobressai no sistema com grande vigor de juridicidade, não decorrendo de um determinado dispositivo constitucional isolado, mas sim de vários preceitos legais e constitucionais que consubstanciam a regra matriz do imposto. Por isso, os conceitos de operação interna, interestadual e de importação, compensação do imposto, base de cálculo e alíquota, assim como de isenção e outros benefícios fiscais relativos ao ICMS estão relacionados de forma direta com diplomas normativos de âmbito nacional, que surgem como mecanismo de integração para todo o território nacional. No que toca a esse imposto, o comando de uniformização vem de cima para baixo, ou seja, do Poder Central da Federação para os Estados, pelo que as regras matrizes de incidência, expedidas pelos Estados e pelo Distrito Federal, não poderão discrepar quanto ao seu conteúdo semântico. Por isso, devem ser repelidas legislações discrepantes no que tange ao núcleo de incidência do imposto, o que torna a instituição do ICMS por esses entes federados não uma faculdade, como ocorre com os demais impostos, e sim uma obrigação.⁵⁴

Nessa direção são as remissões que a Constituição faz à legislação complementar federal e as resoluções do Senado Federal, que teriam o papel de

⁵²FARIA, Luiz Alberto Gurgel de Faria. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 132.

⁵³ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP, 2005. p. 68.

⁵⁴CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 767-768.

auxiliar a manutenção da harmonização nacional, fortalecendo o padrão e a regra matriz do imposto como traçado na Constituição Federal de 1988, em reforço aos traços do federalismo cooperativo na ordem jurídico-constitucional vigente.

As limitações quanto aos benefícios fiscais em matéria de ICMS serão tratadas no maior ênfase na seção seguinte.

3.2 AS LIMITAÇÕES ÀS CONCESSÕES DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS COMO DECORRENTES DO EQUILÍBRIO FEDERATIVO E DO MODELO DE FEDERALISMO COOPERATIVO

Conforme exposto nas linhas ao norte, o federalismo fiscal ora vigente no Brasil determina que o ICMS, embora seja um imposto estadual, seja fortemente disciplinado por textos normativos federais, como ocorre com as resoluções do Senado Federal que fixam alíquotas interestaduais e alíquotas mínimas e máximas, dentre outros aspectos.

O tratamento de questões relativas ao ICMS pela Constituição Federal e por dispositivos normativos federais encontra grande destaque com o mandamento constante do art. 155, §2º, XII, “g” da CF/88, pelo qual os benefícios fiscais sobre o ICMS devem ser concedidos na forma que a lei complementar federal dispuser.

A Lei em questão é a Lei Complementar 24/75, recepcionada pelo Texto Maior vigente por conta do art. 34, §8º, do ADCT. A LC 24/75, em seus arts. 1º e 2º, reza que os benefícios fiscais serão concedidos por meio de convênios firmados por meio de deliberação unânime entre os Estados e os Municípios.

Os convênios de ICMS podem ter natureza impositiva, quando devem obrigatoriamente ser obedecidos pelos Estados-membros que dele são destinatários, ou autorizativa, quando a sua observância revela-se meramente facultativa. Segundo a Lei complementar 24/75, esses convênios devem obedecer à seguinte sistemática: 1) celebração pelos Estados e Distrito Federal, por meio de seus secretários de Fazenda; 2) publicação no Diário Oficial da União até dez dias após sua celebração; 3) retificação pelos Estados no prazo de quinze dias a partir da publicação no D.O.U; 4) Ratificação nacional, com confirmação ou rejeição do convênio, no prazo de até vinte e cinco dias, após a publicação pelos Estados e DF, mediante ato do presidente da Cotepe

(comissão técnica permanente do ICMS); 5) Vigência após trinta dias da ratificação nacional.

Em que pese à exigência de convênios entre os Estados e o Distrito Federal para a concessão de benefícios fiscais em relação ao ICMS, Sérgio Pyrrho⁵⁵ entende que tais convênios não bastam para que fique configurada a validade jurídica desses benefícios, sendo necessária também a edição de lei, em sentido formal, pelo ente federado que concederá a isenção, remissão, anistia ou outra forma de renúncia de receita. Defende, portanto, a leitura conjunta dos arts. 155, §2º, XII, “g” e dos arts. 150, §6º, ambos da Constituição Federal de 1988. No entanto, aponta para o fato da obrigatoriedade de lei para a concessão desses incentivos não estar sendo observada na prática, bastando, quando muito, os convênios autorizativos do CONFAZ. Há entendimentos doutrinários que pugnam que tais convênios devem ser ratificados por meio de decreto legislativo das respectivas Assembléias Legislativas do Estado e do Distrito Federal, bastando tal instrumento para afastar eventuais alegações de afronta ao princípio da reserva legal, aqui na forma específica do art. 150, §6º da Constituição Federal de 1988.^{56 57}

Para Hugo de Brito Machado⁵⁸, os termos da Lei Complementar 24/75 e do art. 155, §2º, II, “g” da Constituição Federal, revelam uma “anomalia jurídica”, pois dá margem á interpretação pela qual seriam esses convênios que concederiam ou revogariam isenções, quando, de acordo com ordem jurídica e com o princípio da legalidade, tais medidas cabem à lei, nos termos do art. 97, VI, do Código Tributário Nacional. Por isso, entende que deve ser feita uma interpretação sistêmica dos dispositivos da Constituição e da Lei Complementar 24/75, no sentido de que os convênios servem apenas para regular as questões pertinentes às isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS, não prescindindo da edição de lei pelo ente que renuncia as receitas em questão.

⁵⁵PYRRHO, Sérgio. **Soberania, ICMS e isenções**: os convênios e os tratados internacionais. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2008. p. 49-50.

⁵⁶CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 217.

⁵⁷SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 958

⁵⁸MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 321-322.

Os dispositivos da Lei Complementar 24/75 amoldam-se, no sistema tributário nacional, ao conceito de normas gerais de direito tributário, especialmente por regularem limitações constitucionais ao poder de tributar, nesse caso a concessão de benefícios fiscais do ICMS, sendo, como norma geral, um canal de interferência da União nos interesses jurídico-tributários dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios⁵⁹, *a priori* em nome do equilíbrio federativo.

As normas gerais tributárias, como está em discussão, deve-se à necessidade de uniformidade dentro do Estado Federal, visando um tratamento igual aos entes federativos e às pessoas que nele habitam ou que pretendam desenvolver suas atividades econômicas, com a finalidade de harmonizar o sistema tributário e para evitar que se fira o princípio federativo, sendo tal harmonização, imprescindível para o sistema tributário federativo, devendo tais normas dirigir-se a todas as entidades titulares de competência tributária, sem preferências ou preterições, isonomicamente.

Ou seja, em favor do equilíbrio federativo, devem ser dirigidas aos Estados-membros e ao Distrito Federal, como unidades federadas e dotadas de competência tributária, normas gerais que limitem, de forma isonômica, as limitações ao poder de tributar e as concessões de benefícios fiscais de ICMS. Tal diretriz se coaduna, em princípio, com a obrigatoriedade de observância de convênios, deliberados de forma unânime por todos os Estados, para que estes benefícios sejam válidos.

Para Roque Antonio Carrazza⁶⁰, a sistemática constante dos arts. 1º e 2º da LC 24/75 revela o caráter nacional do ICMS e que é a vontade da federação que determina as concessões de incentivos fiscais de ICMS:

Em rigor, como veremos no próximo item, o convênio ICMS não brota simplesmente da conjugação de vontades dos Estados-membros e do Distrito Federal, mas da vontade da República Federativa do Brasil. É da própria Nação Brasileira que se manifesta, quando ele surge.

No fundo, no fundo, como já estamos percebendo, é o interesse nacional – mais do que o simples interesse regional – que norteia a concessão de ICMS.

[...]

Tornamos a insistir que é o interesse nacional que preside a adoção de isenções, incentivos e benefícios fiscais em matéria de ICMS. Não o interesse meramente local.

⁵⁹CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 209-210.

⁶⁰CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 527-528.

Podemos, portanto, dizer que é a própria *vontade da Federação* que determina a concessão de isenções de ICMS. Ou se preferirmos, que é ordem jurídica global que as faz nascer.

Na esteira desse entendimento, Misabel Derzi, em nota de atualização à clássica obra “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, de Aliomar Baleeiro⁶¹, entende que a razão de ser dos convênios para a concessão de benefícios fiscais de ICMS resulta da necessidade de um Estado Federal, de se evitarem regras díspares e adotadas unilateralmente, prejudiciais aos interesses de uns, falseadoras da livre concorrência, da competitividade comercial e, acima de tudo, desagregadoras da harmonia política econômica nacional.

A razão de ser da regra constitucional, complementada pelo mandamento da lei complementar 24/75, ao instituir a obrigatoriedade de convênios entre os Estados e o Distrito Federal para que sejam concedidos benefícios fiscais de ICMS, reside no fato deste imposto importar em exação integral e nacional. Assim, a concessão unilateral de benefícios fiscais de ICMS pode provocar efeitos deletérios, pois os Estados buscariam atrair para seus territórios os empreendimentos até então instalados em outras unidades da Federação e assim sucessivamente, causando graves efeitos sociais. Ou seja, a referida limitação visa evitar a chamada guerra fiscal, sendo tal intento a razão de ser da exigência de convênios prévios de incentivos fiscais do ICMS pelo CONFAZ.⁶²

3.2.1 Alcance da Regulamentação Constitucional: “Benefícios e Incentivos Fiscais”

Conforme já mencionado na presente dissertação, o art. 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal de 1988 preceitua que lei complementar irá regular a forma como benefícios e incentivos fiscais de ICMS serão concedidos. Cabe pontuar sobre o entendimento, ao menos para efeito dessa dissertação, do que vem a ser esses benefícios e incentivos fiscais de ICMS, cuja concessão a Constituição Federal e a Lei

⁶¹BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 98.

⁶²PYRRHO, Sérgio. **Soberania, ICMS e isenções: os convênios e os tratados internacionais**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2008. p. 32-33.

Complementar 24/75 visam limitar, no sentido de não ser possível ao Estado concedê-lo de forma unilateral.

Os benefícios fiscais representam uma norma tributária de exceção, que resulta para um determinado grupo de contribuintes, um recolhimento menor de tributos, levando a uma redução de receitas.

Sobre o alcance da ação do legislador complementar federal no tocante ao cumprimento no disposto no art. 155, §2º, XII, “g”, Ricardo Lobo Torres⁶³ infere que o termo incentivo fiscal ainda não tem definição pacífica na doutrina, tendo a LC 24/75 equiparado às isenções quaisquer outros incentivos fiscais ou financeiros-fiscais concedidos sobre o ICMS. Assim, incentivos seriam termos genéricos, cujas espécies seriam as isenções e os benefícios fiscais, sendo as primeiras a dispensa legal no pagamento do tributo (art. 175, I, CTN) e os segundos os favores legais concedidos ao sujeito passivo, como reduções de bases de cálculo, deduções fiscais e reduções de alíquotas. José Souto Maior Borges⁶⁴ comunga desse entendimento, inferindo que incentivos fiscais também correspondem às suspensões do tributo, bonificações e deduções.

Roque Antonio Carrazza⁶⁵ esclarece que não se deve confundir incentivos fiscais com meras isenções tributárias, sendo estas apenas um meio de conceder os primeiros. Para este doutrinador, os incentivos fiscais estão no campo da extrafiscalidade, que seria o emprego dos instrumentos tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios, isto é, para condicionar comportamentos dos contribuintes e não somente abastecer os cofres públicos, estimulando a prática de atos que o Poder Público julga conveniente, interessante ou oportuno, caracterizando verdadeira intervenção do Estado na economia.

Os benefícios ou incentivos fiscais não podem ser concedidos como um brinde ou bondade conferida a certo contribuinte. Faz-se necessária a reciprocidade e que seja justificado em termos de racionalidade ou coerência com a engrenagem da

⁶³apud ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 184.

⁶⁴BORGES, José Souto Maior. Subvenção Financeira, Isenção e dedução tributárias. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 41-42, p. 41-42, 1978.

⁶⁵CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 806-807.

tributação. Em outras palavras, não é toda redução ou dispensa de tributo que vai ser considerada um incentivo fiscal, uma vez que este último é uma vantagem tributária contingente a certo comportamento do contribuinte, como a isenção de imposto aos empreendimentos que se instalarem em determinada região do país. As demais modalidades de renúncia de receita geralmente são aplicadas aos contribuintes sem exceção e incondicionalmente. O incentivo fiscal, para ser legitimado tem que ter uma motivação específica, sendo extraordinários, pois implicarão em mudanças da base ordinária do imposto, e geralmente temporários. Estará presente o traço da extrafiscalidade, uma vez que os benefícios fiscais se voltam à realização de determinados comportamentos que repercutem diretamente no âmbito social e econômico.^{66 67}

No caso dos benefícios fiscais concedidos no âmbito do ICMS, em que pese o referido tributo necessite ter caráter nacional e seja o mais uniforme possível no território nacional, conforme já mencionado neste trabalho, a característica da condicionalidade desses incentivos ganha destaque, uma vez que normalmente eles são concedidos pretensamente sob o fundamento de reduzir as desigualdades regionais, sociais, diminuir a pobreza (por meio da geração de emprego e renda, por exemplo) e garantir o desenvolvimento nacional. Para que tais incentivos fiscais de ICMS não sejam gratuitos, devem ser condicionados a razões como as aqui enumeradas, geralmente ligadas aos objetivos fundamentais da República Federativa (art. 3º, CF/88), condição essa expressa tanto na motivação quanto no cumprimento do previsto pelo contribuinte beneficiado.

Especificamente a respeito dos incentivos fiscais em matéria de ICMS, que gera a chamada “guerra fiscal”, José Eduardo Soares de Melo⁶⁸ doutrina que, além dos convênios estarem concedendo incentivos de natureza diversificada, principalmente na forma de redução de base de cálculo, crédito presumido do imposto e anistia, os Estados ainda vem se valendo de atos unilaterais, como leis, decretos e atos

⁶⁶A extrafiscalidade e sua relação com os benefícios fiscais será tratada com maior ênfase no capítulo seguinte desta dissertação.

⁶⁷CANADO, Vanessa Rahal. Desenvolvimento, Direito, economia, fiscalidade e extrafiscalidade. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de. **Tributação e desenvolvimento**: homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 825-826.

⁶⁸MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**: teoria e prática. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 287-288.

administrativos, outorgando vantagens fiscais, financeiras, creditícias e operacionais, que afetam a carga impositiva. Tais vantagens podem ser de natureza: 1) fiscais: como isenção do ICMS para empresas sem produção similar no Estado, redução da alíquota para operações especiais, diferimento do prazo de pagamento, isenção a produtos específicos destinados ao exterior; 2) financeiros: aquisição de ativos fixos; formação de ou recomposição de capital de trabalho; financiamento do pagamento do imposto, financiamento para empresas; 3) estímulos para infra-estrutura: venda de lotes e galpões a preços reduzidos, permuta de terrenos para localização de empresas, doação de imóveis e implantação de distritos industriais; 4) outros: simplificação de obrigações empresariais, simplificação em processos licitatórios, assistência técnica na participação de projetos e formação de pessoal.

Marcos André Vinhas Catão⁶⁹ define os incentivos fiscais como instrumentos de desoneração tributária, aprovado pelo ente que detém competência para instituir o tributo, por meio de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico, o que caracteriza intervenção do Estado na economia. Haveria uma suspensão parcial, mas sempre provisória, do poder de tributar, a fim de conformar determinadas situações, diferindo a tributação para o momento em que a capacitação de riquezas (imposição fiscal) possa ser efetuada de maneira mais eficiente, justa e efetiva.

Essa definição para incentivos ou benefícios fiscais se coaduna com o disposto no art. 14 da Lei de responsabilidade fiscal (Lei Complementar 101/01), que utiliza o termo renúncia de receita, assim definida como benéficos ou incentivos fiscais, compreendendo a 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.

Vale ressaltar que a conceituação trazida pela Lei de Responsabilidade Fiscal trata da suspensão provisória do ingresso da receita tributária, uma vez que não

⁶⁹CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 13.

abrange as imunidades tributárias, que consistem em causas de não incidência tributária por imposição constitucional.

Por conta da diminuição do ingresso de receitas nos cofres públicos, os benefícios fiscais são considerados semelhantes às subvenções, pois ambos funcionam como instrumentos de recursos para os particulares. Por isso, pode a Administração Pública se utilizar tanto de benefícios fiscais quanto de subvenções para determinado grupo econômico, tendo em vista a realização de determinado efeito. No entanto, os benefícios fiscais se diferenciam das subvenções pela sua criação, já que os primeiros são aprovados pelo Legislativo como qualquer outra matéria tributária e aparentemente sem custos ao Estado, ao passo que as últimas são aprovadas no processo orçamentário. Vale ressaltar que o próprio art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal dá uma conotação aos benefícios fiscais como algo fora do comum, uma medida excepcional em relação à regra geral, que seria a instituição do tributo, de acordo com os parâmetros oferecidos por sua regra matriz de incidência.

No mais, enquanto a despesa direta recebe autorização específica quanto ao valor que será despendido pelos cofres públicos, os benefícios fiscais são aprovados sem quantitativos específicos, pois não é possível estabelecer previamente qual será o valor total que deixará de ser arrecadado pelos contribuintes. No mais, Elcio Henriques⁷⁰ considera os benefícios fiscais como “gastos sem fim”, pois, não havendo previsão orçamentária para eles, são livres para crescer tão quanto a economia cresça, causando danos às finanças públicas indefinidamente.⁷¹

⁷⁰HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário**: o gasto tributário no direito brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 40-42

⁷¹Em que pese a assertiva do autor ser verificada como presente em alguns casos envolvendo renúncias de receitas, vale ressaltar que a Lei de responsabilidade fiscal, em seu art. 14, impõe limites a esses eventos, como :o acompanhamento de uma estimativa de impacto orçamentário-financeiro da perda da receita, no exercício que deva entrar em vigor e nos dois subseqüentes; o atendimento ao disposto na Lei de diretrizes orçamentárias, tendo havido a previsão da renúncia na estimativa de receita presente na Lei orçamentária anual, não afetando a as metas de resultados fiscais previstas na LDO ou deverá estar acompanhada de medidas de compensação, pelo período de três anos, geralmente expressa pelo aumento da carga tributária sobre atividades não beneficiadas. Deste modo, as condições impostas pela LC 101/01 visam resguardar as finanças públicas, que tende a sofrer impacto com a não entrada da receita renunciada, enfatizando, ainda que indiretamente, a necessidade de recursos para que o Poder Público realize suas competências constitucionais, inclusive a realização de políticas públicas e a prestação de serviços.

Nesse diapasão, sendo os benefícios fiscais renúncias de receita, Ricardo Lobo Torres⁷² os entende como gastos tributários, tidos como mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública, por meio de isenções, redução de base de cálculo ou alíquota, dentre outros, produzindo os mesmos efeitos econômicos da despesa pública, como subvenções, subsídios, restituições de impostos, etc.

Por fim, em que pese o termo de renúncia de receitas pela LRF, em seu art. 14 tratar adequadamente o não ingresso de dinheiro decorrente de tributos nos cofres públicos, na presente dissertação, fazemos a opção por utilizar os termos “benefícios fiscais” e “incentivos fiscais”, especialmente os primeiros. A um, porque a eles se referem a Constituição Federal no texto do art. 155, §2º, XII, “g”. A dois, porque a renúncia de receita se refere mais ao efeito financeiro da concessão de benefícios fiscais, enquanto estes últimos apresentam-se como mais adequados para definir os atos normativos que vão acarretar os aludidos efeito⁷³.

No mais, pretende-se enfatizar as espécies de benefícios fiscais previstos na Lei Complementar 24/75⁷⁴, conforme consta do seu art. 1º:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.
Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:
I - à redução da base de cálculo;
II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;
III - à concessão de créditos presumidos;
IV - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;
V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Não será feita a análise de situações de não ingresso de receita tributária nos cofres públicos que não decorram de ato do Estado-membro, como as imunidades, as quais apenas podem ser veiculadas no texto da Constituição Federal, pelo que também

⁷²TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 194.

⁷³Cf. HENRIQUES, 2010, p. 141-142.

⁷⁴BRASIL. **Lei Complementar Nº 24**, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 26 dez. 2011.

não podem, ao menos sob o enfoque aqui analisado, ensejar guerra fiscal. Além disso, as imunidades impedem o exercício da competência tributária do estado-membro para instituir o ICMS no caso que disciplina.

Não serão tratadas hipóteses de benefícios fiscais decorrentes de tratados internacionais, assim como a não instituição do ICMS pelo estado-membro. As análises serão centradas, portanto, nas vantagens fiscais descritas no art. 1º da Lei Complementar 24/75, quer incidam elas sobre a alíquota, quanto a base de cálculo (critérios quantitativos), quer incidam sobre o aspecto material do imposto, abrangendo também as causas de exclusão do crédito tributário como isenção⁷⁵ e anistia⁷⁶, além dos créditos presumidos e diferimentos de pagamentos. Relembrando-se, é relevante recorrer-se à noção de renúncia de receita do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. De igual forma, não serão objeto de análise os incentivos de índole estritamente financeira.

3.2.2 As limitações à concessão de benefícios fiscais de ICMS com fundamento no equilíbrio federativo fiscal. O combate à “Guerra Fiscal”

Inicialmente, cabe destacar aqui que a competição desenfreada entre os Estados, com a finalidade de atrair empreendimentos para seus territórios, na chamada “guerra fiscal”, tem em sua origem, a competência atribuída aos Estados-membros para a instituição do ICMS, de grande importância fiscal, pelo Constituinte Federal de 1988, que outorgou a esses entes federados instrumentos que permitiram exercer de forma

⁷⁵Sobre a isenção, que vem a ser a forma mais frequente de concessão de benefícios fiscais, vale destacar o entendimento de Paulo de Barros Carvalho sobre sua natureza, pois a define como regra de estrutura, que introduz modificação no âmbito da regra matriz de incidência tributária, sendo a última norma de conduta. A norma de isenção investe contra um ou mais critérios da regra matriz, sem suprimir totalmente esta regra matriz, o que levaria à sua invalidade. A regra de isenção subtrai parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente da regra matriz. Com isso, não é possível a regra matriz completar seus efeitos no caso previsto na regra de isenção. Cf. CARVALHO, 2004, p. 486-487.

⁷⁶Sobre a norma de anistia, Kzam Neto a entende como norma de conduta, com a mesma estrutura da regra matriz de incidência. Portanto, apresenta antecedente, com a descrição da previsão de ocorrência de um fato que obriga o infrator a satisfazer uma sanção, e conseqüente, na qual se encontra a relação jurídica de anistia, com a enunciação dos sujeitos passivo e ativo e os critérios quantitativos (base de cálculo e alíquota). Cf. KZAM NETO, Calilo Jorge. **A norma de anistia no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 211-212.

mais profunda a sua autonomia federativa e a competência tributaria, descentralizando-a.

Alem disso, a partir da década de 1980, os Estados brasileiros se viram em crise financeira, ao mesmo tempo em que as políticas anteriores de atração de investimentos econômicos e financeiros para as regiões menos industrializadas, como as que criaram a Superintendência para o Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM) e a Superintendência para o Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) fracassaram, o que fez diminuir drasticamente as possibilidades de atração de investimentos a estes estados.

Portanto, esses fatores, a que se deve somar a histórica concentração de recursos tributários em favor da União, especialmente com o incremento da instituição de contribuições, que não são partilhadas entre os Estados e Municípios, levam os Estados a buscar o incremento de arrecadação através da atração de indústrias, grandes projetos e demais atividades impactantes.⁷⁷

Embora haja a renúncia de receitas tributária, no caso o ICMS, os estados buscam atrair esses empreendimentos para seu interior, visando que com ele, surjam outras atividades que possam fazer circular mercadorias e serviços que sejam fatos geradores do ICMS. Instaura-se assim a chamada “guerra fiscal.”

Não obstante eventuais vantagens que os empreendimentos beneficiados possam trazer, José Eduardo Soares de Melo⁷⁸ entende que os benefícios fiscais, quando concedidos sem observância dos convênios, geram favorecimentos indevidos a estes empreendimentos, o que, em sua visão, torna legítimo o interesse dos Estados que se vêem prejudicados em razão da fuga de empresas para outras regiões em reivindicar a invalidação dos atos concessórios destes benefícios.

Daniela Ribeiro de Gusmão⁷⁹ doutrina no sentido de que tais benefícios provocam desequilíbrio na ordem econômica, prejudicando concorrencialmente os empreendimentos que não recebem tais benefícios fiscais. Vai mais além a referida doutrinadora, inferindo que os cidadãos são os grandes prejudicados com a concessão

⁷⁷BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 185-189.

⁷⁸MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 292.

⁷⁹GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. **Incentivos Fiscais, Princípios da Igualdade e da Legalidade e efeitos no âmbito do ICMS**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005. p. 83.

dos incentivos fiscais, pois as empresas receptoras são grandes favorecidas, protegendo-as da concorrência, o que desestimula o avanço da eficiência da economia.

Gusmão⁸⁰ ensina também:

No que tange à política de desenvolvimento regional no Brasil, originalmente atribuída ao governo federal, é interessante notar que, principalmente em nível estadual, várias ações foram intentadas com o intuito de atrair investimentos. Isso ocorreu, como visto, tanto através de apoio relativo à infra-estrutura e simplificação do processo de registro de empresas, como também por meio de concessão de incentivos fiscais para que as empresas se localizassem em determinada região.

Em razão dessa política de atração de investimentos, segundo Marcelo Piancastelli e Fernando Perobelli, dá-se a decadência da conjuntura financeira dos Estados, que, em sua grande parte, possuem dívidas com a União Federal, enfrentando sérias dificuldades no tocante à “rolagem” dessas dívidas. A despeito disso, e de ser o ICMS a maior fonte de recursos dos governos estaduais, estes seguem concedendo benefícios via isenção ou redução desse imposto.

Assim, no entender desses autores, outra prejudicada com a guerra fiscal seria a própria população estadual, pois uma das conseqüências do agravamento da situação financeira dos Estados provocado pela isenção de impostos é a redução de seus investimentos e do atendimento das necessidades básicas da população, como saúde, educação e saneamento.

Marco Aurélio Greco e Tércio Sampaio Ferraz Junior⁸¹ ressaltam a ocorrência da chamada guerra fiscal entre os estados, na busca de empreendimentos econômicos, consistente na oferta de incentivos financeiros e fiscais, entendendo haver um descompasso dessa prática com as premissas do federalismo solidário e cooperativo. Para efetivação desse modelo, entendem que a autonomia dos Estados deve ser assegurada, para realizar programas próprios de desenvolvimento de acordo com suas peculiaridades, mas ao mesmo tempo, deve ser inibida a competição predatória entre eles por meio de instrumentos tributários.

Neste sentido, Gustavo de Paiva Gadelha⁸² infere que a tentativa de aquecimento econômico como justificativa para a guerra fiscal divergem dos valores e princípios do federalismo, assim como as isenções de ICMS acirram os ânimos econômicos e fomentam a disputa por novos sujeitos não contribuintes. Tal quadro acarreta um federalismo atípico, de natureza competitiva, pois privilegia interesses

⁸⁰Ibid., p. 85-86.

⁸¹apud GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção tributária**: crise do paradigma do federalismo fiscal cooperativo. Curitiba: Juruá, 2010, p. 130.

⁸²GADELHA, 2010, p. 132.

locais, enquanto a razão de ser da Federação reside no bem estar global da nação. Tamanha é a nocividade desse quadro de guerra fiscal para com o paradigma do Estado Federal, que, segundo Paulo Bonavides⁸³, pode desencadear até mesmo ao colapso do pacto federativo, da unidade nacional e do Estado de Direito.

Em que pese o elevado grau atual de guerra fiscal entre os Estados e o Distrito Federal, o Supremo Tribunal Federal, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.936, relatada pelo Ministro Gilmar Mendes, julgou inconstitucional lei do estado do Paraná, pela qual, uma vez sendo concedido benefício fiscal de ICMS por um estado, sem observância dos procedimentos estabelecidos na Lei Complementar 24/75, aquele estado estaria autorizando a assim também proceder. Foi afastada, pelo Pretório Excelso, uma possível “compensação de inconstitucionalidades” ou “direito de vingança”⁸⁴, que só acirrariam os ânimos da guerra fiscal e ressaltaria o caráter competitivo, em detrimento dos preceitos do federalismo cooperativo.

O Supremo Tribunal Federal por diversas vezes já decidiu no sentido de que são inconstitucionais os incentivos fiscais de ICMS que não sejam amparados por convênios do CONFAZ, na forma que estabelece a LC 24/75, com base no art. 155, §2º, XII, “g”, por entender que, em caso contrário, o equilíbrio na federação estaria prejudicado. Recentemente, na sessão do dia 31 de maio de 2011, foram julgadas procedentes doze ações diretas de inconstitucionalidade, inclusive a de número 1247/PA, na qual foi declarado inconstitucional o art. 12 da Lei 5780/93 do Estado do Pará, que permitia a concessão de benefícios fiscais ou financeiros que resultassem exclusão ou redução de ICMS, independentemente de autorização do CONFAZ, nos casos de notória necessidade de defender a Economia do Estado e a capacidade competitiva dos empreendimentos locais.

Ainda sobre os julgados do Pretório Excelso sobre a matéria, vale a transcrição da ementa da ADI 3421⁸⁵, em que fica claro o entendimento da Corte pela necessidade

⁸³BONAVIDES, Paulo. **Federalismo regional num país periférico**. [20--]. Disponível em: <<http://asignatura.us.es/cidc/Ponencias/federalismo/pauloBONAVIDES.pdf>>. Acesso em: 29 jul. 2011.

⁸⁴ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2009. p. 158.

⁸⁵_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 3421/PR, de 05 de maio de 2010. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento: **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 28 mai 2010. Disponível em:

de se preservar a colaboração entre os entes federativos e se evitar a competição desmedida entre eles:

A disciplina legal em exame apresenta peculiaridades a merecerem reflexão para concluir estar configurada, ou não, a denominada 'guerra fiscal'. (...) Ao lado da imunidade, há a isenção e, quanto ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, visando a editar verdadeira autofagia, a alínea g do inciso XII do § 2º do art. 155 da CF remete a lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. A lei complementar relativa à disciplina da matéria é a número 24/1975. Nela está disposto que, ante as peculiaridades do ICMS, benefícios fiscais não de estar previstos em instrumento formalizado por todas as unidades da Federação. Indago: o preceito alcança situação concreta que objetive beneficiar, sem que se possa apontar como alvo a cooptação, não o contribuinte de direito, mas o contribuinte de fato, presentes igrejas e templos de qualquer crença, quanto a serviços públicos estaduais próprios, delegados, terceirizados ou privatizados de água, luz, telefone e gás? A resposta é negativa. A proibição de introduzir-se benefício fiscal, sem o assentimento dos demais estados, tem como móvel evitar competição entre as unidades da Federação e isso não acontece na espécie.

Para efeitos da limitação constante do art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição Federal de 1988, c/c Lei Complementar 24/75, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem entendido que também recaem na impossibilidade de concessão de unilateral de benefícios fiscais formas tidas como disfarçadas, como concessão de crédito presumido, o estabelecimento de hipóteses de não incidência e a concessão de prazo especial para pagamento, sendo tais “manobras”, portanto, descabidas.⁸⁶

Ainda sobre a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a concessão de benefícios fiscais pelos Estados-membros, vale frisar o precedente constante do Recurso Extraordinário 572.762/SC.⁸⁷ No acórdão que julgou o referido recurso, o Pretório Excelso, de forma unânime, que não pode o Estado-membro, no caso Santa Catarina, instituir benefício fiscal sobre o montante total a ser arrecadado a título de ICMS, pois estaria assim invadindo parte das receitas que seriam destinadas aos Municípios, qual seja 25%, em decorrência da previsão de repartição constante do art.

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=611722>>. Acesso em: 10 jan. 2012.

⁸⁶PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário á luz da doutrina e da jurisprudência**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 410.

⁸⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 572762 / SC, de 18 de junho de 2008. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 05 set. 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28572762%2E+OU+572762%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/colfpxs>>. Acesso em: 18 fev. 2013.

158, IV, da Constituição. O Estado, conforme trecho do voto do Ministro Aires Brito, estaria fazendo cortesia com o chapéu alheio, pois estaria concedendo renúncia de receita não apenas sobre o montante que caberia a ele, mas também ao que seria destinado aos Municípios. Desta forma, os Estados não tem disponibilidade sobre o total da receita do imposto, mas apenas do porcentual destinado constitucionalmente a ele, não podendo dispor de 25% do imposto a ser arrecado, que já seria do Município.

Segundo Fernando Scaff & Alexandre Silveira⁸⁸, o STF determinou que a competência tributária somente seria exercida sobre a parcela de “receita própria”, não incidindo sobre a parcela de “receita transferida”, havendo, pois, um recorte epistemológico no conceito de competência tributária. Antes desse entendimento, a competência tributária alcançava todos os aspectos do tributo, como o quantitativo, o material, temporal e o pessoal, passando então a limitar-se à receita própria, sem alcançar a “receita transferida”. Criticando a referida decisão do STF, os referidos doutrinadores entendem que, ainda que a intenção fosse preservar o federalismo cooperativo entre os entes, especialmente por meio da inatingibilidade das transferências de receita, as prováveis conseqüências da decisão para o sistema tributário podem se revelar contrárias ao pacto federativo, uma vez que podem se estender para tributos extrafiscais, que também são objeto de repartição de suas receitas, assim como engessaria a diminuição da carga tributária quando essa se mostra necessária, inclusive por razões econômicas.⁸⁹

Verifica-se, portanto, que a obrigatoriedade de convênios unanimemente deliberados pelos Estados membros e pelo Distrito Federal, como requisitos prévios

⁸⁸SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Competência tributária, transferências obrigatórias e incentivos fiscais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo (org.). **Federalismo fiscal**: questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 285-302; 296.

⁸⁹Deve-se ressaltar, apenas a título informativo, que a Proposta de Emenda Constitucional n. 233/08, que tramita no Congresso Nacional sob a pecha de Reforma Tributária, visa introduzir no Texto Maior o art. 155-A, em cujo §4º, consta o mandamento pelo qual isenções e benefícios fiscais de ICMS constarão de norma editada pelo CONFAZ, devendo ser sempre uniforme para todos os Estados e pelo Distrito Federal, salvo no caso de micro e pequenas empresas, cujos incentivos constarão de lei complementar federal. O texto desta proposta do Poder Executivo de Reforma Constitucional também prevê, no art. 155-A, §7º, a atribuição do CONFAZ de autorizar a transação e a concessão de anistia, remissão e moratória em matéria de ICMS. Ou seja, de acordo com o texto proposto, os Estados não apenas ficarão impedidos de conceder unilateralmente incentivos fiscais de ICMS, como também não poderão aplicar benefícios que não sejam extensivos aos demais Estados, ignorando-se as políticas de desenvolvimento regional e as particularidades diferenciadas dos entes federativos.

para a concessão de benefícios fiscais de ICMS revela-se como medida que visa a diminuir os ímpetus competitivos entre os entes da Federação, de forma a reforçar o caráter de cooperação entre os membros do Estado Federal, assim como o equilíbrio fiscal.

De igual forma, a concessão de benefícios fiscais de ICMS de forma unilateral, sem a autorização do CONFAZ, na chamada “guerra fiscal”, revela caráter degradador do equilíbrio federativo, rompendo com a necessidade de coordenação que deve prevalecer nas relações tributárias e gerais entre os entes federativos. Deve-se ressaltar ainda sobre os efeitos deletérios de uma acirrada competitividade em busca de empreendimentos econômicos sobre o contexto geral da geração de receitas tributárias no âmbito da Federação. Ou seja, a permissão ou estímulo a que cada ente federado possa, livremente, conceder renúncias de receitas de ICMS para atrair para dentro de suas fronteiras empreendimentos econômicos vultuosos, poderia gerar diminuição das receitas tributárias de todos esses entes e, com isso, apresentarem dificuldades na obtenção de recursos para implementar as políticas e serviços públicos em favor das populações respectivas.

Sobre a guerra fiscal, Faria defende com firmeza que esta não vem sendo positiva para os Estados, assim como que não vem servindo ao desenvolvimento das unidades federadas. Afirma que a concessão de incentivos fiscais, por si só, não é ruim, mas aponta que os efeitos deletérios se apresentam quando os Estados começam a buscar a atração de empreendimentos de forma indiscriminada e em grande quantidade, gerando a aludida guerra. A federação, como um todo, perde com a referida competição, uma vez que, os Estados renunciando a receita, a arrecadação tende a estagnar ou até mesmo diminuir. Ainda que um estado individualmente ganhe, atraindo investimentos acessórios e gerando resultados líquidos positivos, o país como um todo perde, pois o efeito líquido agregado para o conjunto da nação será negativo. Ou seja, se um estado concede benefício fiscal para uma empresa que iria se instalar de qualquer maneira em outro estado, ainda sem incentivo fiscal, de forma agregada, a nação como um todo deixa de ver entrar nos cofres públicos a respectiva receita. Assim, reduzem-se as receitas dos Estados, como um todo, visto sob o ângulo da federação, prejudicando a provisão pública de bens e serviços, o que acarreta o

aumento da pressão fiscal sobre a União, na busca de transferências que venham a minimizar as perdas. No mais, a pretendida desconcentração industrial e de investimentos, ao invés de diminuir, tende a aumentar, pois todas as unidades federadas acabam concedendo benefícios, que tendem a se assemelhar, as indústrias tendem a se instalar onde existem condições mais favoráveis, com boas estradas, mercado consumidor, fornecimento de matéria-prima, favorecendo os estados mais ricos, porque os pobres normalmente não tem essa estrutura.⁹⁰

Diante dos efeitos deletérios que a guerra fiscal provoca sobre o equilíbrio federativo fiscal, especialmente em razão dos empreendimentos econômicos passarem a protagonizar conflitos entre os estados, que acabam renunciando receita tributária, por meio de benefícios fiscais, com acentuada queda global de arrecadação. Ives Gandra Martins defende não apenas a constitucionalidade da regra de decisão unânime entre os Estados para a concessão de benefícios fiscais de ICMS, como prevê a LC 24/75, como também que tal procedimento consiste em cláusula pétrea constitucional. Para este doutrinador, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, par. 2º, XII, “g” preceitua que a lei complementar estabelecerá a forma que os Estados concederão tais benefícios, estando implícita aí a ideia de unanimidade, não se podendo admitir quórum menor, como previsto em relação ao quórum de 2/3 (maioria absoluta) necessário para a aprovação das resoluções do Senado Federal no âmbito do ICMS. Abolir a exigência de unanimidade, colocaria ainda em risco a autonomia financeira do estado-membro, pois os Estados se veriam forçados a conceder volumosas renúncias de receitas, ocorrendo vários “leilões” provocados por investidores, que iriam escolher o local de instalação de seus empreendimentos em função dos benefícios fiscais que este ou aquele Estado venha a oferecer. Como são os investidores, no contexto da guerra fiscal, que negociam e impõe às Secretarias estaduais suas políticas, a fim de aferirem maiores vantagens fiscais, flexibilizar a regra da unanimidade agravaria ainda mais esse quadro, ao ponto de fazer com o que os Estados venham cada vez mais a perder as receitas decorrentes do ICMS. Sendo este imposto responsável pela maior fonte de receita própria dos Estados, o excesso de

⁹⁰FARIA, Luiz Alberto Gurgel de Faria. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 141-142.

benefícios fiscais que os Estados se veriam forçados a conceder colocaria em cheque a autonomia financeira desses entes federados, além de privar-lhe o direito de dirigir suas políticas regionais. Em razão de ser a autonomia financeira essencial para a configuração da Federação, o doutrinador em questão entende que afastar a unanimidade no tocante à concessão de benefícios fiscais de ICMS violaria a cláusula pétrea, pela qual não devem ser admitidas nem emendas constitucionais que venham a abolir a forma federativa, com fulcro no art. 60, §4º, I, da CF/88.⁹¹

Além disso, ainda segundo Ives Gandra Martins, a exigência de deliberação unânime para a concessão de benefícios fiscais vem evitar favorecimentos que possam colocar qualquer dos Estados em posição mais favorável, do ponto de vista da competitividade do mercado interno, do que os demais, o disposto no art. 146-A da Constituição Federal de 1988, segundo o qual a lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, é aplicável de forma enfática ao ICMS, uma vez que a lei complementar, como o é a LC 24/75, se mostra a evitar a “descompetividade tributária”, a qual acabaria levando a favorecimentos ou prejuízos concorrenciais de determinados empreendimentos, por receberem ou não, respectivamente, benefícios fiscais, o que acabaria por contrariar também o princípio da livre concorrência, basilar da ordem econômica, nos termos do art. 170, IV, da CF/88.⁹²

Nessa perspectiva, a concessão desenfreada de benefícios fiscais de ICMS pelos Estados, sem qualquer critério e previsão de atenuação dos impactos orçamentários e financeiros destes atos, a *contrario sensu* do que consta, inclusive, do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, pode vir a atuar em desfavor da realização dos direitos fundamentais, pois muitos deles dependem de prestações positivas pelos Estados, especialmente aqueles de índole social. Em favor de evitar quedas acentuadas dos níveis de receitas tributárias, por meio de benefícios fiscais de ICMS, militam também as restrições à concessão de benefícios fiscais desse imposto, como

⁹¹MARTINS, Ives Gandra da. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: COSTA, Alcides Jorge et al. **IX Congresso nacional de estudos tributários: sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 487-488.

⁹²MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. In: __; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 7-11.

previsto no art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição Federal de 1988, c/c Lei Complementar 24/75.

Portanto, é necessário conectar a tributação aos direitos fundamentais, tanto no que tange às renúncias de receita tributária, quanto no que se refere à incidência e arrecadação das espécies tributárias, especialmente aqui o ICMS. Pela importância do tema, será abordado no próximo capítulo desta dissertação.

4 RELAÇÕES DA TRIBUTAÇÃO COM OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

4.1 AS RECEITAS TRIBUTÁRIAS COMO FINANCIADORAS DAS POLÍTICAS DE PROMOÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

4.1.1 Justiça Distributiva, Tributação e Direitos Fundamentais

O Estado apresenta necessidades variadas, especialmente aquelas relacionadas às políticas e serviços públicos que venham a garantir os direitos fundamentais, especialmente os de índole social, como saúde, educação e alimentação. As receitas decorrentes dos tributos servem para financiar a realização dos direitos humanos, especialmente os direitos sociais.

Vale aqui destacar que a função do Estado como promotor de ações aptas a mitigar as diferenças entre os seres humanos, reduzindo a pobreza, efetivando direitos e realizando justiça distributiva, passa necessariamente pela arrecadação de recursos dos particulares, que irão financiar as referidas ações.

Nesse diapasão, Kant destaca que cabe ao governante (ou ao Estado), o direito de impor tributos ao povo, a fim de preservar a estrutura estatal, mas principalmente para manter organizações que cuidam dos pobres, lares para crianças abandonadas e organizações religiosas e de assistência. Infere que o Estado usa sua força para impor aos ricos que eles provam os meios de subsistência daqueles que não conseguem, por si mesmo, custear suas necessidades mais básicas. Fundamenta o dever de contribuição dos ricos em uma obrigação assumida relativamente à coisa pública, devendo ser instituídos tributos ou estabelecidos fundos, com as receitas e juros deles advindos sendo utilizados não tanto para suprir a necessidade do Estado e mais as necessidades do povo. A tributação pública, exercida pelo Estado mediante coerção, mostra-se mais efetiva que as contribuições voluntárias, correlatas ao ato de mendigar, além de estarem revestidas de legalidade.⁹³

⁹³KANT, Immanuel. **A metafísica dos costumes**. Tradução de Edson Bini. Bauru (SP): Ediporo, 2003. p. 168-169.

O auxílio aos pobres gerido pelo Estado – por meio da tributação – tem vantagens também morais sobre a caridade privada, uma vez que o beneficiário pode ser visto em relação de inferioridade àquele que o ajudou de maneira privada e voluntária, sem o último estar sujeito a uma obrigação imposta pelo Poder Público.

Nesse diapasão, Fleischacker ressalta a importância do imperativo categórico de Kant, que considera cada ser humano como um fim em si mesmo, relacionando-o com o direito que todos têm de ter uma vida boa, o qual, por sua vez, enseja um dever primário de beneficência. Nele, o dever de ajuda material aos mais desprovidos de recursos deve ser encarada como uma resposta aos direitos que esses últimos têm e não uma mera exibição de bondade ou generosidade, como a caridade supõe. Portanto, segundo Kant, com o Estado cobrando impostos para prover os pobres, todos passam a ter a obrigação de contribuir, sendo o auxílio aos pobres um dever e não um favor.⁹⁴

Percebe-se, então, que em Kant já há uma relação entre a tributação, como expressão coercitiva do dever estatal de benevolência dos mais aquinhoados com aqueles mais desprovidos, determinando a promoção dos direitos dos últimos, por intermédio do Estado.

A acepção de justiça distributiva moderna – e conseqüentemente a noção de distribuição de recursos, direitos e deveres na sociedade -- é firmada por John Rawls, na sua teoria de “justiça como equidade”, entendendo-a como a primeira virtude das instituições sociais, relacionando-se à distribuição de direitos e deveres na sociedade. Para isso, surgem os princípios da justiça, também para determinar a distribuição de benefícios e encargos da cooperação social⁹⁵.

Provisoriamente, Rawls infere que o primeiro princípio determina que cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas compatível com o sistema de liberdade das outras, consistindo na primeira parte da estrutura social, quais sejam as liberdades básicas iguais (Ex: liberdades políticas, expressão, reunião, pensamento, integridade, propriedade privada, contra prisões arbitrárias). Tais liberdades se afinam com os direitos civis e políticos.

⁹⁴FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve história da justiça distributiva**. Tradução de Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 105-106.

⁹⁵RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 5.

O segundo princípio estabelece que as desigualdades sociais e econômicas devem ser admitidas se, cumulativamente, forem vantajosas para os mais necessitados e estiverem vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos. Tais desigualdades sociais e econômicas correspondem à segunda parte da estrutura social, na qual se entende que a distribuição de renda e riqueza não precisa ser igual, mas sim vantajosa para os mais pobres, ao mesmo tempo em que as posições de responsabilidade e autoridade se mostrem acessíveis a todos.

O primeiro princípio deve anteceder ao segundo, pelo que as violações às liberdades básicas não podem ser justificadas para maiores vantagens sociais e econômicas, o que conflita, com as visões do utilitarismo e do socialismo. As liberdades básicas só podem ser limitadas em conflito com outras liberdades. Por isso, a distribuição de riquezas e de posições de responsabilidade e autoridade deve respeitar as liberdades básicas e serem acessíveis a todos, na chamada igualdade de oportunidades.

Constrói-se uma situação hipotética, em que os bens primários, quais sejam direitos, liberdades e oportunidades, renda e riqueza, ou seja, o que todo homem presumivelmente quer, são distribuídos de forma igual, assim como todos apresentam direitos e deveres semelhantes e rendas e riquezas iguais. Se certas desigualdades de riqueza e renda colocam todos em situação melhor que a situação hipotética, estarão de acordo com a concepção geral de justiça. Não se pode mitigar liberdades básicas para se obter ganhos sociais e econômicos, pois aqui se privilegia a importância do indivíduo.⁹⁶

O segundo princípio de justiça ganha reformulação de Rawls em sua obra de referência, passando a assim ser enunciado: Desigualdades econômicas e sociais devem ser ordenadas para: (a) atingir o maior benefício esperado aos menos favorecidos; (b) vinculadas a cargos e posições abertos a todos em condições de igualdade equitativa e de oportunidades.⁹⁷

A primeira parte do segundo princípio, que admite as desigualdades, desde que venham a reverter em benefícios aos menos favorecidos, denomina-se princípio da

⁹⁶RAWLS, 2002, p. 64-69.

⁹⁷Ibid., p. 88.

diferença. Tal princípio enseja a aplicação da tributação sobre as atividades daqueles que estejam em situações mais favorecidas, para que suas receitas sejam utilizadas em favor dos mais desprovidos de bens e recursos.

Assim, John Rawls⁹⁸, na segunda parte de “Uma teoria da Justiça”, trata das instituições básicas da justiça distributiva, que devem servir ao objetivo de que o sistema social seja estruturado de modo que a distribuição dos bens seja justa. Para tal, ressalta que as liberdades de cidadania igual devem ser asseguradas por uma Constituição justa, na qual deve haver igualdade de oportunidades equitativas nas atividades econômicas e oportunidades de trabalho, além de dever ser garantido um mínimo social.

Nesse diapasão, entende que as instituições básicas devem ser divididas em quatro setores. Dois deles – alocação e estabilização – ocupam-se precipuamente da manutenção da economia de mercado, e para tanto podem se utilizar da tributação para corrigir erros conjunturais dos preços⁹⁹. Os demais setores são a transferência e distribuição e se relacionam de forma mais intensa com a da tributação. Pela transferência, garante-se o ‘mínimo social’¹⁰⁰ ao conjugar à remuneração de um dado sujeito uma soma que garanta a manutenção do seu desenvolvimento como pessoa. Especialmente, o setor de distribuição, se encarrega de preservar uma justiça aproximativa das partes a serem distribuídas por meio da taxaço e dos ajustes do direito de propriedade que forem necessários. Aqui, a tributação atua ora para controlar demasiadas concentrações do direito de propriedade, que seriam prejudiciais à manutenção das liberdades iguais e da igualdade de oportunidades, ora para arrecadar as receitas exigidas pela justiça, pela qual o governo recebe uma parte dos recursos da sociedade para que possa fornecer os bens públicos e fazer as transferências necessárias para que o princípio da diferença seja satisfeito. Atua nessa direção, por exemplo, a aplicação de alíquotas tributárias progressivas.

Portanto, deve-se ter em conta que a carga tributária recaia de forma justa sobre a sociedade, levando em consideração aqueles que podem contribuir de forma

⁹⁸ RAWLS, 2002, p. 303-309.

⁹⁹ É o que ocorre com a tributação extrafiscal, que será mencionada adiante.

¹⁰⁰ Também aqui já há uma relação com o mínimo existencial, que será também objeto de análise a seguir.

mais satisfatória e aqueles que podem fazer em menor grau ou até mesmo não o possam, da mesma forma que as receitas obtidas da tributação devem ser partilhadas e dirigidas de forma justa aos setores mais desprovidos.

Assim, a tributação, principalmente por desempenhar papel central no setor de distribuição, a guiar as instituições da justiça distributiva, materializa a primeira parte do segundo princípio da justiça de John Rawls (princípio da diferença), uma vez que permite que camadas e indivíduos mais aquinhoados da sociedade possam contribuir de forma mais volumosa para as receitas estatais, que deverão ser utilizadas em favor dos indivíduos menos favorecidos de bens e direitos. Portanto, Rawls também enxerga na imposição tributária um meio de melhorar as condições de vida dos mais necessitados, militando em favor da satisfação de seus direitos fundamentais e da realização da justiça distributiva¹⁰¹.

A tributação também encontra espaço na teoria de justiça distributiva de Ronald Dworkin, denominada “igualdade de recursos”, que é focada na distribuição de bens e não de bem-estar entre as pessoas, para que se alcance a justiça distributiva. Para melhor elucidação do tema, cabe uma breve referência à teoria da igualdade de recursos.

O ponto inicial da teoria da igualdade de recursos é a metáfora do leilão hipotético de bens. Nele, os indivíduos serão dotados de igualdade de bens – de fichas -- para buscarem a realização de seus planos de vida. Como esses planos variam de acordo com as aspirações de cada um, o leilão serve para que cada um escolha o pacote de bens e recursos que vão satisfazer suas necessidades e que sejam compatíveis com a realização de seus objetivos. Os lances são dados não apenas de acordo com o valor que o indivíduo confere àquele bem, mas também ao custo que ele representa para o restante da coletividade. Aqui, o mercado desempenha significativo papel para a igualdade de recursos, uma vez que atribui pesos a ampla variedade de bens e serviços disponíveis, além de que permite às pessoas, que recebem a mesma quantidade de fichas, de participarem em igualdade de condições. O leilão permite que as pessoas realizem suas escolhas quanto aos bens e serviços que almejar, dispondo

¹⁰¹ Cabe ressaltar que, para Rawls esses princípios seriam acordados hipoteticamente em situação inicial, que seria eqüitativa, sob o chamado véu da ignorância, quando não se sabe quais alternativas irão afetar suas vidas. Cf. RAWLS, 2002, p. 147.

de iguais recursos e tendo a noção desde o princípio de seu tipo de vida, assim como de informações reais sobre o custo dos bens almejados e do estoque total de recursos que pode utilizar. O leilão igualitário se presta a avaliar situações do mundo real, quanto à observância da igualdade de recursos, ainda que os resultados posteriores não possam ser totalmente controlados.¹⁰²

Embora a teoria em questão parta de uma igualdade inicial, expressa no leilão, as diferenças decorrentes de talentos, empenho no trabalho e enfermidades, dentre outros aspectos, são inevitavelmente verificadas posteriormente. Há, desta forma, a sorte pós-leilão, sendo distinguidas a sorte por opção e a sorte bruta. A primeira consiste no resultado de apostas deliberadas e calculadas, ao passo que a segunda decorre de riscos não previstos. Para equalizar tal situação, surgem os seguros, que desempenham o papel de elo entre a sorte por opção e a sorte bruta, pois a opção de contratar seguro é uma aposta calculada, servindo, portanto, para garantir a igualdade, desde que esteja disponível um mercado de seguros no leilão. Para os riscos e deficiências que não podem ser previstos pelo indivíduo antes dele poder contratar seguro, ou porque são de nascença ou porque surgem na infância, deve haver um mercado de seguros obrigatórios para cobrir tais eventos.¹⁰³

Como os talentos para escolher bem os recursos no leilão hipotético e fazer os recursos renderem de forma adequada não são iguais, são previstos ajustes e esquemas de compensação, para mitigar essas diferenças¹⁰⁴. É aqui que surge a tributação, como mecanismo apto a proporcionar a transferência de recursos dos mais abastados economicamente para os menos favorecidos. Por exemplo, Dworkin admite uma distribuição periódica dos recursos por meio do imposto de renda para neutralizar efeitos dos talentos diferentes, ao mesmo tempo que preserva as consequências das escolhas de ocupação, que podem definir um maior ou menor número de riquezas após o leilão. Ou seja, prestigia-se o esforço e os ônus das escolhas dos planos de vida de

¹⁰²DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana**: a teoria e prática da igualdade. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 79-90.

¹⁰³Ibid., p. 90-104.

¹⁰⁴Por isso que se afirma que a igualdade de recurso não se contenta com a distribuição da mesma quantidade de recursos inicialmente para depois deixar que as pessoas caminhem livremente, sem apoio, como numa teoria de linha de largada. Cf. DWORKIN, 2005, p. 113.

cada um, ao mesmo tempo em que se busca a compensação à má sorte ou à falta de talento de outros que estejam em situação desfavorável.^{105 106}

Ronald Dworkin sugere um mercado hipotético de seguros para talentos, para remediar a ausência de oportunidade de alcançar um determinado nível de rendimento escolhido pelo segurado. Nele é adotado como valor, a diferença entre o nível de cobertura e a renda, variando conforme a cobertura escolhida. Deve-se escolher uma renda baixa, como risco a ser coberto, pois assim mais pessoas comprariam, pois muitos vão atingir esse nível e não serão compensados, justamente pelo fato do valor do prêmio ser baixo. É preferível e mais atraente pagar um prêmio baixo e dificilmente ser compensado do que pagar um prêmio alto para receber uma recompensa pequena. Além do mais, evitam-se efeitos ruins de uma renda muito baixa.

Para Dworkin, é possível traduzir esse esquema de seguro para a tributação e transferência de renda, com os índices de impostos sendo os prêmios e a redistribuição, a cobertura, consistente na diferença entre nível médio (ou desejado) de renda e o que a pessoa ganha. Os prêmios (alíquotas de impostos) vão variar de acordo com a renda do segurado (contribuinte) para se efetivar igualdade de recursos na justiça distributiva. A Tributação, como mercado hipotético de seguros, com bens iniciais e riscos iguais, é adequada para enfrentar o problema de talentos diferentes, a partir da mitigação das diferenças por meio dos seguros. Funciona, portanto, a tributação como prêmio a ser pago de forma obrigatória por aqueles que podem contribuir, devendo as receitas decorrentes da tributação serem utilizadas como fator de redistribuição de recursos na sociedade, uma vez que a igualdade de recursos aceita uma série de (re)distribuições, não se contentando com o leilão inicial.¹⁰⁷

A tese de Dworkin de que a tributação deve ser como um prêmio de seguro a incidir de forma diferenciada de acordo com a renda dos indivíduos vai ao encontro da instituição da progressividade de vários impostos previstos no sistema tributário brasileiro, como do imposto sobre a renda (art. 153, §2º, I, CF/88), do imposto territorial

¹⁰⁵ Não obstante isso, Dworkin ressalta a dificuldade de, na riqueza de alguém, identificar qual seria o componente de talento diferenciado, que deveria ser usado para redistribuição, e aquele que decorre de opções de vida diferentes, até mesmo pelo fato de talentos e aspirações se entrelaçarem. Cf. DWORKIN, 2005, p. 117.

¹⁰⁶ Ibid., p. 110-116.

¹⁰⁷ Ibid., p. 129-142.

rural (art. 153, §4º, I, CF/88) e do imposto sobre a propriedade territorial urbana (art. 156, §1º, I, CF/88), além do princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88).

A tributação, nos termos propostos na construção teórica em análise favorece a (re)distribuição justa de recursos na sociedade, avançando mais do que a teoria de Rawls, na qual o princípio da diferença, pode permitir que os sujeitos sejam desfavorecidos por circunstâncias que não controlam, pois não se preocupa com a distribuição desigual de bens naturais, como talentos e capacidades físicas e mentais, mas tão somente com os bens primários. Por fim, cabe ressaltar que, comparativamente a Rawls, a igualdade de recursos de Dworkin é capaz de admitir, por exemplo, que sejam instituídos impostos para cobrir as dificuldades dos deficientes e desempregados, ainda que venham desestimular investimentos e reduzir as expectativas de bens primários para o membro representativo da classe mais pobre. Isso porque Dworkin trabalha com a noção de indivíduo isolado, não apenas pelo critério de classes econômicas e sociais, como faz Rawls a eleger um indivíduo representativo de acordo com a classe econômica. Para Rawls, o aludido imposto dificilmente seria admitido, pois o grupo dos mais pobres seria tido como uma unidade, pelo critério econômico, e a diferença deveria militar apenas para favorecer a classe menos favorecida como um todo¹⁰⁸.

Além disso, a análise proposta por Rawls foca nos segmentos mais desprivilegiados, dificultando que sejam realizadas distribuições em favor dos indivíduos de classes que estejam um ou dois degraus acima dos mais necessitados, mas que também precisam ser compensados com uma distribuição mais adequada de bens e recursos.

Fica evidente, portanto, o avanço proposto na teoria de Dworkin, com vistas à obtenção de uma igualdade mais efetiva, especialmente por conta dos seguros e da tributação.

No entanto, em que pese o mérito apontado, acrescido da conciliação entre liberdade-igualdade e comunidade na construção teórica dworkiniana, com grande relevância para a distribuição igualitária dos recursos para que as pessoas possam realizar seus planos de vida da maneira que considerem adequadas com mecanismos

¹⁰⁸DWORKIN, 2008, p. 151.

de compensações, fica a necessidade de, em situações excepcionais, serem admitidas distribuições diferentes de recursos ou de situações especiais para beneficiar pessoas que se encontram em desvantagem e que teriam dificuldades muito maiores de realizar seus planos de vida, para além do que é contemplado no esquema de seguros e de tributação como prêmio pensado por Dworkin.¹⁰⁹

Nesse diapasão, Amartya Sen distingue-se de Dworkin e Rawls a focar a justiça distributiva não na mera distribuição de recursos, os quais são angariados pelo Estado por meio da tributação. Para Sen, a desigualdade entre as pessoas, quanto à oportunidade de realização de seus planos de vida, não decorre exclusivamente de diferença de rendas, pois o que se pode fazer ou realizar não depende apenas das rendas, mas também de uma série de características físicas e sociais, que afetam as vidas de cada um. Ou seja, os seres humanos apresentam diferenças, que podem ser decorrentes de fatores externos à pessoa, como o fato de ter nascido com diferentes riquezas e responsabilidades, relacionadas ao ambiente social e natural, além de diferenças tidas como pessoais, como aquelas decorrentes de idade, sexo e aptidões físicas e mentais, sendo que todos esses fatores são essenciais na avaliação das desigualdades. Ou seja, as diferenças refletem de forma direta na capacidade que as pessoas têm de realizar funcionamentos¹¹⁰ na sociedade, pelo que não deve o fator renda ser o único a ser levado em consideração. Por exemplo, uma pessoa deficiente tem bem menos capacidade de realizar funcionamentos do que uma pessoa não deficiente que tenha a mesma renda¹¹¹.

Desta forma, Sen entende que a pobreza deve ser combatida pela justiça distributiva e seus instrumentos, por meio de políticas e serviços públicos, vai muito além do fator renda, está muito mais relacionada às deficiências de capacidades básicas para alcançar níveis de funcionamentos na sociedade, relacionando as capacidades com as liberdades substantivas que as pessoas têm para levar a vida da

¹⁰⁹GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls**: um breve manual de filosofia política. Tradução de Alonso Reis Freire. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 71.

¹¹⁰Em “Desenvolvimento como liberdade”, Sen define funcionamentos como as várias coisas que a pessoa considera valioso fazer ou ter, sendo que os funcionamentos valorizados podem variar dos elementares, como estar bem nutrido e livre de doenças evitáveis a atividades pessoais complexas, como poder participar da vida em comunidade e ter respeito próprio. Cf. SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia de Bolso, 2010. p. 104-105.

¹¹¹SEN, Amartya. **Desigualdade reexaminada**. Tradução de Ricardo Doninelli Mendes. Rio de Janeiro: Record, 2001. p. 60.

maneira que elas acham dignas de ser vivida. Pobreza não seria apenas uma questão de bem-estar abaixo da média, mas da incapacidade de buscar o bem-estar, muitas vezes pela falta de meios econômicos. Portanto, o foco da atenção da análise da pobreza deve ser a capacidade, oposta à realização, adotando-se as capacidades para realizar funcionamentos e não os funcionamentos realizados. Os recursos são importantes para evitar a pobreza e para conseguir a liberdade, mas esta última deve ser o ponto final de interesse. Por isso e pela diversidade humana, recursos e liberdades não podem ser considerados a mesma coisa. Em termos de capacidade é que a adequação de níveis particulares de renda deve ser julgada¹¹²

Amartya Sen, portanto, critica as teorias da igualdade que ignoram as diversidades interpessoais, como aquelas que defendem uma transição fácil entre rendas para utilidades, bens primários para liberdades e recursos para bem-estar. Para ele¹¹³, a justiça distributiva deve priorizar as liberdades substantivas ou as capacidades de escolher uma vida que se ache digna de ser valorizada. Ou seja, considerando as oportunidades reais de o indivíduo promover seus objetivos, não basta que se leve em conta os bens primários que as pessoas possuem, mas as características pessoais relevantes que governam a conversão de bens primários na capacidade da pessoa em promover seus objetivos.¹¹⁴

A acepção de Sen de justiça distributiva, que se alinha à noção moderna desta justiça como meio para que todos tenham determinados bens e direitos, independentemente de seus méritos, contempla de forma direta os direitos fundamentais. Isso porque tais direitos surgem exatamente para garantir que a ninguém falem bens e atributos tidos como essenciais para o regular desenvolvimento do ser humano, como a saúde, a educação e a alimentação.

Nessa direção, Ingo Wolfgang Sarlet¹¹⁵ entende que os direitos fundamentais, especialmente os sociais, por serem eminentemente prestacionais, têm o desiderato de realizar e garantir os pressupostos materiais para uma efetiva fruição das liberdades,

¹¹²SEN, 2001, p. 169-177.

¹¹³SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia de Bolso, 2010. p. 101.

¹¹⁴Ibid., p. 104.

¹¹⁵SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 300-301.

encontrando-se intimamente relacionados às tarefas de melhorias, distribuição e redistribuição de recursos existentes, bem como a criação de bens não disponíveis para todos que deles necessitem.

Entende-se a implementação dos direitos fundamentais elementares ao desenvolvimento do ser humano, como a saúde, educação e alimentação como precípuos para a realização da justiça distributiva, de acordo com as contribuições trazidas por Amartya Sen. Ou seja, com a garantia ao cidadão de uma educação de qualidade, de uma saúde física e mental adequadas e dele estar alimentado adequadamente, ele terá capacidade para realizar funcionamentos na sociedade. Para tal, deve-se lembrar o conceito de funcionamentos como as várias coisas que a pessoa considera valioso fazer ou ter.

Os direitos fundamentais, portanto, servem para dotar as pessoas das aludidas capacidades e, adotando-se a noção de pobreza e de justiça distributiva trazida por Amartya Sen, constata-se a função essencial que esses direitos desempenham no processo de atenuação e erradicação da pobreza.

Como as políticas públicas e serviços públicos que visam implementar direitos fundamentais, especialmente aqueles de natureza prestacional são empreendidos pelo Estado e são custeados por recursos advindos, em grande parte da tributação, aclara-se aqui a importância dos tributos como fonte de financiamento dos direitos sociais. Como a implementação dos direitos fundamentais é responsável, em grande escala, para que as pessoas tenham alargadas suas capacidades de realização de funcionamentos na sociedade, como leciona Amartya Sen, e sendo os serviços e políticas públicas que visam implementar esses direitos custeados por tributos, fica evidente também a importância do fenômeno jurídico tributário para a realização da justiça distributiva e para a intenção de erradicar a pobreza.

Vale aqui mencionar o entendimento do professor J. J. Gomes Canotilho¹¹⁶, quando escreve a respeito da necessidade de diminuição da pobreza – tema afeto diretamente à realização da justiça distributiva. O referido doutrinador, ao discorrer sobre a temática, cita dentre outras atividades a serem empreendidas pelo Estado, para

¹¹⁶CANOTILHO, J. J. Gomes. O direito dos pobres no activismo judiciario. In: __; CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha. **Direitos fundamentais sociais**. Saraiva, 2010. p. 34.

que realize uma “opção pelos pobres”, o incremento de direitos como seguridade social, saúde e emprego, o fomento a ações positivas para reduzir a exclusão social e dirigir o sistema fiscal e a fiscalidade para dar efetividade a uma distribuição mais justa.

Fica aqui, portanto, mais uma vez demonstrada a correlação existente entre a tributação, a efetivação de direitos sociais e a realização de justiça distributiva, especialmente no que concerne ao combate à pobreza.

4.1.2 A atividade financeira do estado: a tributação como fonte de financiamento das necessidades públicas

Dada a necessidade de implementação dos direitos fundamentais, especialmente aqueles de índole prestacional, a fim de promover a justiça distributiva, faz-se necessário o ingresso de meios materiais para tal, assim como atos que gerenciem a aplicação desses recursos.

Nessa direção, o Estado exercita atividade financeira, quando realiza conjunto de atos praticados na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir seus fins.¹¹⁷

No que se refere à entrada de dinheiro nos cofres públicos e a destinação de suas receitas para custear as atividades estatais, dispõe o art. 9º da lei 4.320/64:¹¹⁸

Art. 9º Tributo e a receita derivada instituída pelas entidades de direito publico, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinado-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou especificas exercidas por essas entidades

Vale esclarecer que o direito e suas normas jurídicas são considerados os meios para prescrever condutas humanas almejadas, a fim de obter finalidades e objetivos que só podem ser alcançados mediante comportamentos¹¹⁹. Por isso, o

¹¹⁷MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 19. Ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 32

¹¹⁸BRASIL. **Lei Nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôlo dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm>. Acesso em: 24 fev. 2013.

¹¹⁹Segundo Paulo de Barros Carvalho, as normas jurídicas trazem enunciados prescritivos, uma vez que o discurso produzido pelo legislador (em linguagem) é redutível a normas jurídicas, que apresenta a

Estado, tendo em conta a necessidade de promover as suas necessidades financeiras, usa do direito para angariar recursos financeiros. Como a finalidade almejada pela lei tributária é a transferência de dinheiro dos particulares para os cofres públicos, submetidos ao poder do Estado, e não podendo essa movimentação de dinheiro ser obtida senão pelo comportamento humano, faz-se necessária a imposição de tais comportamentos (atos de recolher tributos) por meio de normas jurídicas. Nesse diapasão, Geraldo Ataliba ensina que as normas tributárias ordenam comportamentos humanos dos agentes públicos, de contribuintes e de terceiros, tendentes a levar, em tempo oportuno, pela forma correta, segundo os critérios previamente estabelecidos e em quantia legalmente fixada, dinheiro dos particulares para os cofres públicos.¹²⁰

As receitas que ingressam nos cofres públicos vão custear as despesas públicas, as quais são relacionadas à consecução dos fins do estado, abrangendo, de forma simplista, tanto o custeio de sua máquina administrativa, quanto a promoção de serviços e políticas públicas que devem ser voltar à implementação de direitos fundamentais. Tanto as receitas quanto as despesas públicas devem constar do orçamento.

Os tributos, como principais receitas públicas, não devem existir sem uma finalidade tecida politicamente e juridicizada pelo direito, a ser alcançada e instrumentalizada pelas despesas públicas, que devem constar do orçamento. Em outra ponta, sem as receitas alcançadas por meio da tributação, não haverá orçamento.

Os direitos apresentam custos e estes são viabilizados por meio do orçamento.¹²¹

seguinte composição sintática: um juízo condicional, em que se associa uma conseqüência à realização de um acontecimento fático previsto no antecedente. Os enunciados prescritivos ingressam na estrutura sintática das normas, na condição de proposição-hipótese (antecedente) e proposição-tese (conseqüente), se apresentando a norma jurídica como unidade mínima e irreduzível de significação do deontico, embora nem sempre elas venham decorrer da interpretação de um dispositivo legal isolado, mas sim da leitura em conjunto de alguns deles. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência tributária**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 20-21.

¹²⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 27-30.

¹²¹ Gabriel Ivo infere que a destinação dos recursos públicos, provenientes de da receita pública, ocorre por meio do orçamento público, que vai se propor ao atendimento das obrigações previstas no texto constitucional. No mais, o orçamento se apresenta como meio jurídico-normativo pelo qual o Estado é capaz de chegar a seus administrados, sob pena de seus programas sociais e formas de atuação ficarem no plano das intenções políticas e não se tornarem prescritivos. Segundo esse entendimento, o direito financeiro e o tributário devem ser estudados em conjunto, pois ambos funcionam como instrumentos para realização da atividade financeira do Estado, para o cumprimento das necessidades

Sobre o assunto, o doutrinador português José Casalta Nabais ensina que os direitos e liberdades fundamentais têm uma face oculta, que corresponde aos deveres e custos que os materializam. Os deveres fundamentais se apresentam como aquelas obrigações do homem e do cidadão que determinam o lugar fundamental do indivíduo na comunidade organizada do Estado moderno e que possuem assento na Carta Constitucional. Apresentam-se tais deveres como proposições jurídicas passivas, autônomas frente aos direitos fundamentais, subjetivas, individuais, universais e permanentes, tendo como base a regra geral da universalidade ou da não discriminação.¹²²

O Estado e as comunidades organizadas, que visam a realizar uma cidadania de liberdade, como direitos fundamentais, não tem como não apresentar custos compatíveis com essas liberdades. Por isso, nos estados democráticos, os custos estão ligados ora à própria existência e sobrevivência do Estado, como o dever de defesa da pátria, ora ao funcionamento democrático do estado, como aqueles relacionados ao direito de voto, ora aos custos em sentido estrito ou custos financeiros públicos, os quais se concretizam no dever fundamental de pagar impostos. Nesse diapasão, cabe ressaltar que todos os direitos, porque não são auto-realizáveis e, por isso, demandam políticas e serviços públicos para sua proteção ou aplicação, demandam cooperação e responsabilidade individual, pois apresentam custos, ou seja, despesas públicas estatais, que são financiadas pelos tributos. É falsa a ideia de que os ditos direitos negativos (ou de defesa) não apresentam custos comunitários, pois a proteção deles deve ser realizada e garantida por uma atuação estatal forte. Os direitos sociais (ou prestacionais) apresentam custos financeiros públicos diretos, visíveis a olhos nus, enquanto que nas liberdades e direitos civis, os custos financeiros públicos apresentam-se de forma indireta, com pouca visibilidade.¹²³

Vale destacar aqui o entendimento de Stephen Holmes & Cass R. Sunstein, para quem todos os direitos são positivos, em virtude de: demandarem a atuação do

públicas e a satisfação dos propósitos assumidos na Constituição Federal, como a promoção dos direitos fundamentais. Cf. IVO, Gabriel. Direito tributário e orçamento público. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (org.). **Direito Tributário**: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 872; 879; 886.

¹²²NABAIS, José Casalta. Fundamentos do estado fiscal. In: __. **Estudos de direito fiscal**: por um estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina, 2005. p. 10-17.

¹²³Ibid., p. 21; 24.

Estado para sua salvaguarda e proteção; dependerem de formatação e interpretação por órgão oficiais; e por sua instrumentalização ser depende de estruturas criadas e geridas pelo Estado. Fundamentam tal assertiva ainda na afirmação, explicando, com base em exemplos, que o direito à propriedade não se mantém se for deixado de lado ou não for protegido pelo Estado, mediante ações direcionadas a impedir ou reprimir que não proprietários que venham a transpassar os limites de uma propriedade, sejam coercitivamente excluídos ou retirados da aludida propriedade. De igual forma, os credores têm o direito de demandarem os devedores, para que estes paguem os débitos, o que na prática é realizado mediante um processo judicial, no qual estará presente também a coerção do Estado e possíveis sanções pelo descumprimento da obrigação. Assim, o direito de propriedade e o de cobrar os créditos, que apresentam, em princípio, natureza eminentemente privada, seriam palavras vazias sem ações positivas de agentes do Estado. Como os vencimentos desses agentes estatais, além do custeio das estruturas de trabalho respectivas são basicamente financiadas pelos impostos, os direitos em questão são bens públicos, pois são custeados pelos contribuintes e geridos por serviços públicos estatais, a fim de promover o bem-estar de forma individual e coletiva. Por isso, entendem que não há direitos negativos, da mesma forma que afirma que Estados desprovidos de recursos financeiros não são capazes de proteger direitos, uma vez que são necessários remédios para a proteção dos direitos, os quais demandam, por sua vez, custos orçamentários.¹²⁴

Especialmente por os direitos demandarem ações do Estado tanto na sua formatação quanto de sua proteção, e por os indivíduos não conseguirem assegurar suas liberdades pessoais e privados sem cooperação social e atuação do Estado, Holmes & Sunstein defendem que os direitos não podem ser recebidos de forma egoísta pelos seus titulares. Assim, as liberdades privadas (como direitos individuais) apresentam custos públicos. Tal característica não se apresenta apenas em direitos como seguridade social, medicamentos ou alimentação, mas também no direito à propriedade, liberdade de expressão, imunidades a abusos policiais e liberdade religiosa. Os direitos legais passam a ser considerados como uma questão de finanças

¹²⁴HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes.** New York: W.W. Norton & Company, 1999. p. 45-48.

públicas, sendo criados politicamente e fundados coletivamente como instrumentos para promover o bem-estar humano. Assim, os direitos são benefícios para ser viver em uma sociedade relativamente justa, em que os grupos diversos possam coexistir e cooperarem, sendo que os investimentos para sua proteção devem ser realizados pelo Poder Público. Desta forma, as instituições e atividades que tendem a proteger e financiar os direitos individuais devem ser custeadas com recursos públicos, alocados do orçamento e que se originam dos tributos arrecadados, o que reforça a característica pública desses direitos individuais.¹²⁵

Como os direitos fundamentais demandam suporte financeiro e público, dada a conotação do Estado fiscal contemporâneo, pode-se afirmar que os direitos têm suporte fundamentalmente na figura dos impostos. Tal característica, segundo José Casalta Nabais¹²⁶, é inerente aos estados fiscais, cujas necessidades financeiras são cobertas essencialmente por tributos, gerando, portanto, o já mencionado dever fundamental de pagar impostos. Caso assim não fosse, estar-se-ia em um estado patrimonial, o qual seria custeado pelas receitas de seu patrimônio ou propriedade ou os rendimentos da atividade comercial e industrial por ele assumidas, tal como ocorria nos Estados absolutistas e os socialistas.

O Estado fiscal, por sua vez, apresenta-se sob duas formas: o estado fiscal liberal, movido pela preocupação de neutralidade econômica e social, com viés de estado mínimo e tributação limitada, para atender basicamente as despesas com funcionalismo, que deve ser enxuto; e o estado fiscal social, que apresenta maior intervenção na economia e preocupação com a realização de direitos fundamentais, onde a tributação deve ser alargada, a fim de poder financiar as despesas inerentes às atividades estatais a serem desenvolvidas com esse fim.¹²⁷

Como os estados contemporâneos estão assentados na realização dos direitos fundamentais e na dignidade da pessoa humana, o Estado fiscal surge como instrumento dessa realização. No mais, os tributos, especialmente os impostos¹²⁸, são

¹²⁵HOLMES; SUNSTEIN, 1999, p. 220-221.

¹²⁶NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 679-681.

¹²⁷NABAIS, 2005, p. 28.

¹²⁸Para Holmes e Sunstein, os impostos (taxes), por serem custeados pela comunidade como um todo, independentemente de quem vai receber os benefícios decorrentes das receitas de sua arrecadação, é

considerados preços a serem pagos por fazer parte de uma comunidade organizada em Estado, em que a sociedade deve ser assentada na liberdade, pois não cabe ao Poder Público a realização e controle absoluto de todos os atos econômicos, mas ao mesmo tempo na solidariedade, a qual se projeta para a obrigação de custear o funcionamento da máquina pública, como para a necessidade de financiamento de políticas e serviços públicos voltados ao atendimento dos direitos fundamentais, especialmente das camadas e setores sociais mais desprivilegiados.¹²⁹

Como já dito, essas receitas decorrentes de tributos são destinadas, em grande parte, ao custeio da máquina pública, que deve ser voltada à prestação de serviços que venham garantir direitos fundamentais à população, em um estado social, o qual fora adotado pela Constituição Federal de 1988, em virtude do amplo rol de direitos dessa índole consagrados no texto fundamental¹³⁰. A questão é bem sintetizada na seguinte expressão “É o estado fiscal que paga a conta do estado social”¹³¹.

que devem custear, em geral, a implementação dos direitos individuais, o que reforça o caráter de cooperação social e a afirmação de que os direitos individuais não são bens privados, mas públicos. Já as taxas (fees) não se voltam, em princípio a tal desiderato, uma vez que são relacionadas a benefícios específicos e divisíveis, sendo mensurada na proporção da contrapartida dirigida ao contribuinte. Cf. HOLMES; SUNSTEIN, 1999, p. 20-21.

¹²⁹ Nabais ressalta a sentença de Olivier Wendell Holmes, pela qual “os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada”. Em que pese a importância conferida aos tributos, como financiadores da atividade estatal e da realização de direitos fundamentais, parte da doutrina não enxerga a imposição jurídico-tributária com os mesmos bons olhos. Cf. NABAIS, 2005, p. 25. Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins embora reconheça a necessidade do tributo para que o Estado preste serviços públicos, critica a carga tributária, considerando-a alta e a alegada preferência dos detentores do poder por fixá-la acima das necessidades estatais, voltando-se mais para a permanência no poder de determinados grupos do que em benefício da sociedade. Assim, considera que os detentores do poder utilizam-se da tributação para controlar a sociedade e para evitar que seus adversários e inimigos possam tomar o poder, da mesma forma que os primeiros se valem da classe privilegiada, que é o povo, para sustentar seus governos, inclusive financeiramente. Para tal se valem os tributos, como instrumento de poder e dominação social. Não concordo com a visão de Ives Gandra Martins, quando atrela a tributação à perpetuação no poder de certos grupos. Isso porque não há de se dissociar a tributação da realização dos direitos fundamentais, como financiador das respectivas políticas públicas, tendo em vista a Constituição Federal de 1988 preceituar o Estado Social. Não obstante isso, reconheço a necessidade de se evitarem abusos no exercício da atividade tributária estatal, o que deverá ser exercido especialmente pelos princípios constitucionais tributários, conforme será abordado no tópico seguinte. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. O poder de tributar pelo prisma da teorização de sua função social e de proteção aos direitos individuais. In: __; CASTILHO, Ricardo. **Direito tributário & direitos fundamentais**: limitações ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 10-16.

¹³⁰ No sentido de vislumbrar a prescrição do Estado Social com a Constituição de 1988 no Brasil, Celso Antonio Bandeira de Melo infere que o tema da Justiça Social está contemplado em diversos trechos do texto constitucional em vigor, mas acima de tudo pelo arts. 6º, 7º, 170 e 193. Destaca que, de acordo com o art. 170, a ordem econômica e financeira deve estar assentada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, mas tem por fim assegurar a todos uma existência digna, além de buscar a diminuição das desigualdades sociais e regionais (inciso VII), o que apresenta força

Nessa direção, as prestações positivas realizadas pelo Estado, dentre as quais se destacam aquelas relacionadas aos direitos sociais, indicam uma interferência na distribuição de riquezas existentes, uma vez que as primeiras são financiadas pela própria sociedade por meio dos tributos.¹³²

Em conclusão, afirma-se que, as receitas tributárias se destinam ao financiamento dos direitos fundamentais, especialmente aqueles de índole social, permitindo aos destinatários das prestações positivas de direitos sociais que possam alcançar também o mínimo existencial¹³³, aferido, por exemplo, em direitos como saúde, educação e alimentação. Há, sob esse enfoque, um dever fundamental de pagar tributos.

4.2 AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Conforme consta do tópico anterior, a tributação consiste na maior fonte de financiamento de direitos fundamentais dos indivíduos. Esses direitos, especialmente os sociais, consistem em prestações positivas aos jurisdicionados, com a finalidade de realizar distribuição de riquezas, advindas da sociedade que contribui na forma de

normativa de princípio. No mais, o princípio da dignidade da pessoa humana, constante do art. 1º, III, irradia sobre todo ordenamento jurídico, pelo que não pode ser amesquinhado como instrumento de mudança social. Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Eficácia das normas constitucionais e direitos sociais**. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 31.

¹³¹ SCAFF, Fernando Facury. O Jardim e a praça ou a dignidade humana e o direito tributário e financeiro. **A Leitura**: Caderno da Escola Superior da Magistratura do Estado do Pará, Belém, v. 3, n. 5, p. 102, nov. 2010. Semestral.

¹³² Sobre o tema da redistribuição de benefícios que os direitos provocam na comunidade, em relação ao que é arrecadado a título de tributos, Holmes & Sunstein inferem que a primeira não se opera apenas quando o governo despende dinheiro originado dos contribuintes e os entrega, ainda que na forma de serviços públicos, aos necessitados. A redistribuição ocorre também, por exemplo, quando a força pública é disponibilizada, sob as expensas da generalidade dos contribuintes, como para proteger indivíduos ricos da violência. Ainda o Estado o estado mais mínimo redistribui recursos daqueles que estão aptos a contribuir para proteger pessoas vulneráveis, ainda que aqueles que sejam beneficiados, em determinada situação, sejam mais ricos do que a maioria dos que suportam a carga tributária. Outro exemplo de tal situação seriam as ações de defesa contra invasões externas ou guerras, cujas ações, custeadas com recursos advindos dos impostos, vão se voltar a todos os indivíduos, independentemente da classe econômica em que estiverem. Cf. HOLMES; SUNSTEIN, 1999, p. 229-230.

¹³³ O tema do mínimo existencial será abordado com maiores detalhes na seção seguinte.

tributos, da mesma forma que se propõe à realização de justiça distributiva e garantir o mínimo existencial a quem não tem meios para suprir o nível básico de subsistência.

No entanto, os direitos humanos devem proteger os contribuintes da própria tributação. Nesse contexto, aplica-se a frase de Marshall, datada em 1819, segundo a qual “o poder de tributar envolve o poder de destruir”¹³⁴, que se manifestaria no avanço desenfreado sobre os rendimentos e bens mais elementares do contribuinte, como aqueles constantes do mínimo existencial.

Cabe destacar a noção de mínimo existencial, remetendo-nos ao constitucionalista português J. J. Gomes Canotilho, que defende a garantia pela Constituição de um núcleo essencial de direitos, liberdades e garantias contra leis restritivas, funcionando esse núcleo básico como direito de defesa. Não deixa de reconhecer que todos (princípio da universalidade) têm um direito fundamental a um núcleo básico de direitos sociais, sendo o que o Estado, não os observando, será considerado infrator das obrigações jurídicas e sociais assumidas no âmbito constitucional e internacional. Constituem-se esse núcleo essencial em *standards* mínimos de existência indispensável à fruição de qualquer direito, como prestações de assistência social básica e garantia de rendimentos mínimos.¹³⁵

A observância do mínimo existencial, nas diversas prestações e ações estatais tendentes a concretizar direitos fundamentais deve ser encarado como prioridade do Estado, pois cabe a este empreender esforços de forma concentrada em favor do atendimento do patamar mínimo que assevere existência digna aos indivíduos.

Ainda que se esteja diante de recursos financeiros limitados, que daria ensejo, em princípio, à aplicação da chamada cláusula da reserva do possível, o mínimo existencial deve ser encarado como prioridade constitucional, devendo os recursos remanescentes serem destinados de acordo com as opções políticas que a deliberação democrática apurar em cada momento.¹³⁶

¹³⁴BECHO, Renato Lopes. Prazos para os exequentes em execução fiscal: um exemplo de ativismo judicial? In: COSTA, Alcides Jorge et al. **IX Congresso nacional de estudos tributários: sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 883.

¹³⁵CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 518.

¹³⁶BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 268.

Nessa mesma direção, o Supremo Tribunal Federal, em julgamento paradigmático da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 45 (ADPF) pugnou pela prevalência do mínimo existencial, como núcleo essencial de direitos, em face de limitações orçamentárias e financeiras por parte do Estado, as quais devem ser observadas no que tange à implementação de aspectos que fogem ao núcleo essencial dos direitos, conforme se pode concluir da análise de trecho do voto do Ministro Celso de Melo:

Em resumo: a limitação de recursos existe e é uma contingência que não se pode ignorar. O intérprete deverá levá-la em conta ao afirmar que algum bem pode ser exigido judicialmente, assim como o magistrado, ao determinar seu fornecimento pelo Estado. Por outro lado, não se pode esquecer que a finalidade do Estado ao obter recursos, para, em seguida, gastá-los sob a forma de obras, prestação de serviços, ou qualquer outra política pública, é exatamente realizar os objetivos fundamentais da Constituição. A meta central das Constituições modernas, e da Carta de 1988 em particular, pode ser resumida, como já exposto, na promoção do bem-estar do homem, cujo ponto de partida está em assegurar as condições de sua própria dignidade, que inclui, além da proteção dos direitos individuais, condições materiais mínimas de existência. Ao apurar os elementos fundamentais dessa dignidade (o mínimo existencial), estar-se-ão estabelecendo exatamente os alvos prioritários dos gastos públicos. Apenas depois de atingi-los é que se poderá discutir, relativamente aos recursos remanescentes, em que outros projetos se deverão investir. O mínimo existencial, como se vê, associado ao estabelecimento de prioridades orçamentárias é capaz de conviver produtivamente com a reserva do possível.¹³⁷

Ainda sobre o mínimo existencial, diferenciados dos demais direitos econômicos, sociais e culturais (em sentido estrito) pelo critério da essencialidade, não são considerados como categorias universais, variando de lugar para lugar, até mesmo dentro de um mesmo país. Por isso, afirma-se que o conteúdo do mínimo existencial para uma vida digna vai depender de circunstâncias históricas, geográficas, sociais, econômicas e culturais.¹³⁸

Cabe, desde já, ressaltar que a noção de mínimo existencial não se atém aos chamados direitos sociais e econômicos. Na realidade, as discussões jurídicas atuais enfatizam mais a relação dos direitos econômicos, sociais e culturais com o mínimo

¹³⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 45**. Relator: Ministro Celso de Mello. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo345.htm#ADPF> - Políticas Públicas - Intervenção Judicial - "Reserva do Possível" (Transcrições)>. Acesso em: 22 nov. 2012.

¹³⁸SILVA, Sandoval Alves da. **Direitos sociais**: leis orçamentárias como instrumento de implementação. Curitiba: Juruá, 2007. p. 184-185.

existencial justamente porque pairam maiores indagações e polêmicas quanto sua observância em face desses direitos, por envolverem prestações e, em princípio maiores gastos financeiros, pelo que eram atrelados à visão tradicional de normas programáticas, a depender de concretização por meio de ações estatais posteriores. Não obstante isso, as noções iniciais de núcleo essencial de direito remetem aos direitos de defesa, como os civis e políticos, especialmente as liberdades públicas e garantias.¹³⁹

Não obstante sua importância para garantir o mínimo existencial aos cidadãos menos favorecidos economicamente, a exação tributária não pode avançar no sentido de comprometer o mínimo existencial dos contribuintes, confirme entendimento de Klaus Tipke.¹⁴⁰

Desta forma, o mínimo existencial não apresenta apenas uma dimensão positiva, no sentido de obrigar o Estado a realizar determinadas prestações aos indivíduos, como garantidoras de um mínimo de existência digna a eles, mas também uma dimensão negativa, no sentido de impedir que o Estado venha a invadir o núcleo essencial dos direitos dos cidadãos, inclusive por meio da tributação.

O mínimo existencial funciona, portanto, como limite material ao poder de tributar do Estado, já que este, em princípio, não pode fazer recair a carga tributária sobre o mínimo existencial dos indivíduos, no âmbito do imposto de renda, por exemplo, ainda que mediante a alegação a alegação da necessidade de reforçar a arrecadação para promover direitos sociais. A exação por meio de impostos, taxas e contribuições pode ter sua constitucionalidade questionada, se vier a causar a descompressão desproporcional de direitos sociais, principalmente se afetar o mínimo existencial. Inclusive, ainda que se alegue que falem de recursos para manter certos benefícios sociais, não se pode, com base nisso, justificar medidas restritivas que afetem os núcleos essenciais dos direitos sociais dos contribuintes. Portanto, o mínimo

¹³⁹CANOTILHO, J. J. Gomes. O direito constitucional como ciência da direção – o núcleo essencial de prestações sociais ou localização incerta da socialidade (contributo para a reabilitação da força normativa da “constituição social”. In: __; CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha. **Direitos fundamentais sociais**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 27.

¹⁴⁰apud SILVA, Sandoval Alves da. **Direitos sociais**: leis orçamentárias como instrumento de implementação. Curitiba: Juruá, 2007. p. 206.

existencial deve ser assegurado positivamente, mas também deve ser respeitado por força de um dever de não intervenção.¹⁴¹

Na esteira da limitação que o mínimo existencial impõe sobre o poder de tributar, como corolário deste, há se observar outras limitações decorrentes da aplicação direta de outros direitos fundamentais, como se passa a detalhar agora.

Para o entendimento inicial da questão, é interessante inferir que a tributação ao mesmo tempo em que se apresenta como o preço da liberdade que a sociedade paga, pois é permitido que os indivíduos possam exercer suas atividades e direitos de forma livre, sem que o Estado tudo monopolize, não é permitido também que, pela tributação, se fira a liberdade do contribuinte, a ponto de inviabilizar a propriedade dos bens tributados, como a prática dos fatos sujeito à imposição fiscal.

Nesse diapasão, embora o poder de tributar do Estado vá sempre limitar os direitos fundamentais dos contribuintes, especialmente a propriedade e a liberdade, o tributarista alemão G. Wacke¹⁴² infere que esses mesmos direitos fundamentais devem ser resguardados frente à atividade tributária.

Por isso, Ricardo Lobo Torres¹⁴³ afirma que o poder de tributar repousa na Constituição Federal, especialmente seus arts. 145 e 153 a 156, mas tem sua verdadeira sede na declaração de direitos fundamentais, especialmente o direito de propriedade e livre iniciativa (art. 5º, XXII e XXIII, CF/88) ao mesmo tempo em que surge um contraponto a esse poder, qual seja a declaração de direitos do contribuinte, expressos nas limitações constitucionais ao poder de tributar, que alcançam os princípios constitucionais tributários (art. 150 a 152).

No que se refere ao campo tributário, por estarem em discussões direitas relevantes para o ser humano, como liberdade e propriedade, o legislador constitucional redobrou os cuidados de elaboração normativa, estatuidando princípios fundamentais de proteção ao direito dos cidadãos, ao mesmo tempo em que é exercido o poder de tributar. Há uma multiplicidade de preceitos normativos dirigidos tanto aos agentes da

¹⁴¹SARLET, Ingo Wolfgang. Segurança social, dignidade da pessoa humana e proibição do retrocesso: revisitando o problema da proteção dos direitos sociais. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha. **Direitos fundamentais sociais**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 102-103.

¹⁴²TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 335.

¹⁴³Ibid., p. 19-20.

Administração tributária, quanto aos sujeitos passivos, sendo atribuídos deveres e direitos correlatos a ambos. Ainda por conta do plexo de princípios tributários previstos na Carta Constitucional, deve ser realizado o exame da constitucionalidade de cada exação tributária, diante da totalidade de vedações e permissões juridicizadas pelo constituinte.¹⁴⁴

Assim, repetindo-se, ainda que o tributo sempre implique perda de parte da liberdade e da propriedade do contribuinte, a ausência de restrições constitucionais ao poder de tributar, tornaria este último poder de expropriar.¹⁴⁵

Desta forma, as ditas limitações ao poder de tributar, quais sejam os princípios constitucionais tributários e as imunidades retiram seu fundamento dos direitos fundamentais, como atitudes de proteção do contribuinte em face possíveis arbítrios do Estado, que poderia impor-lhe encargos fiscais que lhe levariam ao confisco de bens, ou que poderia impor tributos sem que seja respeitada a previsibilidade das relações jurídicas e a estabilidade. Para evitar esses atos, ofensivos a diversos direitos fundamentais, é que são postos os princípios da vedação do confisco (art. 150, IV), da irretroatividade e da anterioridade da lei tributária que institui ou majora tributos (art. 150, III, “a” e “b” da CF/88).

Dentre os vários princípios constitucionais tributários, o princípio do não confisco (art. 150, IV, CF/88), o qual relaciona-se diretamente ao princípio da capacidade contributiva, assume especial relevância frente a necessidade de a tributação não adentrar na vida do contribuinte a ponto de impossibilitar o exercício de certa atividade ou que venha a desprovê-lo de determinado bem, reforçando, assim o direito de propriedade. Assim, o imposto que esgotar a riqueza tributável da pessoa deve ser afastado por afronta a esse princípio. Para observar este mandamento, o legislador deve atuar com equilíbrio e moderação, a fim de impor uma tributação que atenda aos parâmetros de justiça fiscal.

A observância de não confiscatoriedade deve levar a não incidência da tributação sobre as necessidades básicas das pessoas, como mínimo vital – ou mínimo

¹⁴⁴CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 266-268.

¹⁴⁵TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 335.

existencial. Especialmente os direitos sociais consagrados nos arts. 6º e 7º da CF/88, como alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação e transportes, não devem ser alcançados ou prejudicados pela tributação, pelo que é recomendado que esses recursos sejam salvaguardados pela criação de situações de não incidência ou mediante deduções legalmente previstas. Ou seja, o respeito à capacidade contributiva e o não confisco devem fazer com que um mesmo fato econômico não seja submetido a tantos impostos que acabe por retirar do contribuinte o mínimo vital¹⁴⁶.

Vale ressaltar aqui também, o entendimento de Klaus Tipke e Douglas Yamashita¹⁴⁷, para quem o princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial, inferindo que, enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial, não há capacidade contributiva. Tal equação resulta do princípio da dignidade da pessoa humana e do princípio social do Estado Social. A capacidade contributiva no Estado Social impede, inclusive, que o mínimo existencial seja subtraído pela imposição tributária, ainda que sejam dadas compensações, como benefícios previdenciários e assistenciais.

A doutrina especializada de Regina Helena Costa também caminha nesse sentido, ao reconhecer que está implícito na Constituição Federal de 1988, cotejando os direitos fundamentais expressos com os dispositivos que disciplinam a atividade tributante, o princípio da não obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação. Segundo este princípio, como o ordenamento constitucional ampara determinados direitos fundamentais não pode admitir que a tributação seja desempenhada em desfavor da efetivação desses direitos. A tributação deve conviver de forma harmônica com os direitos fundamentais, não podendo levar, ainda que indiretamente, à inviabilização ou restrição indevida de um direito fundamental.¹⁴⁸

Diante da incidência dos direitos individuais em face da relação tributária entre o Fisco e os contribuintes, cabe ressaltar o que Juan Carlos Luqui¹⁴⁹ denomina como

¹⁴⁶CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 98-99.

¹⁴⁷TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 34.

¹⁴⁸COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 79.

¹⁴⁹apud GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 13.

“estatuto do contribuinte”, que vem a ser o grupo de normas constitucionais que asseguram os direitos fundamentais do cidadão em matéria tributária. São essas normas basicamente os princípios constitucionais tributários e as imunidades, que trazem limitação ao poder de tributar, geralmente protegendo o cidadão de supostas ações lesivas decorrentes da imposição tributária, quer sejam relacionadas à segurança jurídica, como a legalidade, a não retroatividade da tributação, que estejam voltadas à preservação dos recursos mínimos que o cidadão deve destinar à sua sobrevivência e a sua família, expresso essencialmente no princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da Constituição Federal de 1988).

Portanto, a tributação dialoga com os direitos fundamentais quando estabelece garantias protetivas aos contribuintes, especialmente quando determina que seu mínimo existencial não seja afetado pela exação tributária, bem quando impõe a observância de direitos e garantias fundamentais a proteger na relação jurídico-tributária.

4.3 AS RELAÇÕES ENTRE BENEFÍCIOS FISCAIS E DIREITOS FUNDAMENTAIS

4.3.1 Os benefícios fiscais e as cautelas impostas pelas normas de direito financeiro

Conforme consta dos tópicos anteriores, a tributação mostra-se de fundamental importância para o funcionamento das atividades do Estado, como o custeio de sua maquia administrativa, bem como da implementação de serviços públicos destinados à prestação de direitos fundamentais à população.

Diante disso e do fato de que as receitas e despesas públicas devem ser organizadas no orçamento anual, faz-se necessário que as previsões dos elementos em destaque sejam estabilizadas, na forma de se evitar surpresas.

Por isso, Ricardo Lobo Torres¹⁵⁰ ensina que deve ser prestigiada a segurança jurídica no trato das relações jurídico-orçamentárias, uma vez que a primeira atua na

¹⁵⁰TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. V. 5: o orçamento na Constituição. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 243-244.

garantia dos direitos fundamentais, ao mesmo tempo em que se apresenta como fundamental no Estado de Direito, especialmente aqueles regidos sob o capitalismo, em que os valores certeza, previsibilidade, calculabilidade dos resultados e legalidades devem reger as ações do Estado.

Como corolário da segurança jurídica, deve-se impor a clareza ou transparência, pelo qual o orçamento deve organizar as entradas de despesas e receitas, da mesma forma que os incentivos fiscais encobertos devem ser repudiados.

Por conta disso, a Constituição Federal, no art. 165, § 6º, dispõe que o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Por isso, de acordo com o citado dispositivo constitucional o princípio da transparência ou clareza orçamentária impõe que devem ser demonstrados na peça orçamentária tanto os privilégios tributários em sentido estrito, como renúncias de receitas, gastos tributários e despesas virtuais, assim como os privilégios financeiros que são classificados como despesas, uma vez que ambos os mecanismos podem vir a ferir direitos fundamentais do contribuinte¹⁵¹.

Exemplificando a violação de direitos fundamentais por meio da concessão de incentivos fiscais ou financeiros, pode ser que o benefício fiscal se torne odioso, estabelecendo quebra do princípio da isonomia frente aos demais contribuintes que estejam em idêntica situação – e quem sabe vir a prejudicar a fruição de determinada atividade econômica que o contribuinte não beneficiado venha a exercer.¹⁵²

Nesse diapasão, Ricardo Lobo Torres repudia as discriminações fiscais infundadas e que possam prejudicar a liberdade do contribuinte entendendo-as como aqueles discriminações desarrazoadas, que venham a excluir alguém da regra tributária geral, constituindo ofensa aos direitos humanos do contribuinte, especialmente no que se refere à igualdade.¹⁵³

¹⁵¹TORRES, 2000, p. 261.

¹⁵²SEIXAS FILHO, Aurelio Pitanga. **Teoria e Prática das isenções tributárias**. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 133.

¹⁵³TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 335.

Serão odiosos, portanto, os benefícios fiscais que sejam concedidos em circunstâncias estranhas à capacidade contributiva, ao desenvolvimento e aos direitos fundamentais, como sexo, raça, cor, religião, estando em desacordo, também, com o espírito constitucional.

Para não serem rotulados como odiosos e não ferirem os direitos fundamentais de terceiros, principalmente a igualdade, os privilégios, como os benefícios fiscais, devem ser comprovadamente razoáveis, especialmente para corrigir distorções sociais e econômicas e promover que os iguais sejam tratados de forma igual e os desiguais de maneira desigual.

Assim, admitem-se discriminações justificadas e razoáveis e que satisfaçam os critérios de justiça fiscal, especialmente quando onera os mais abastados e favorece os mais pobres. Constituem, assim, em discriminações reversas ou discriminações positivas, ou tratamento compensatório, ou seja, a desigualdade cometida contra ricos e pessoas que se encontram em condições econômicas, sociais ou intelectuais melhores, como resultado da proteção concedida aos que se encontram em situação de maior vulnerabilidade. Voltam-se à proteção de pessoas contra as desigualdades fortemente arraigadas na sociedade e contra a injustiça global.¹⁵⁴

É por isso que as isenções – como os demais benefícios fiscais -- devem se basear na ideia de justiça, devendo estar de acordo com os princípios da capacidade contributiva, redistribuição de rendas e no desenvolvimento econômico, servindo ainda, à efetivação dos direitos humanos.

Quanto os incentivos fiscais que podem ser concedidos na forma de remissão e anistia, Ricardo Lobo Torres¹⁵⁵ ainda ressalta que tais institutos acabam acarretando tratamento diferenciado para alguns e injustiça para com que honrou suas obrigações tributárias, pelo que deve pairar uma presunção de afronta à razoabilidade e igualdade quando da concessão das anistias e remissões.

¹⁵⁴TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 338.

¹⁵⁵TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. V. 5: o orçamento na Constituição. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 262-263.

Reforçando as palavras aqui ditas, Kzam Neto¹⁵⁶, infere que a anistia como as demais espécies de causas de benefícios fiscais, se sujeitam aos princípios dispostos no título VI, Capítulo I, Seção II da Constituição Federal, intitulado “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”. Desta forma, devem ser obedecidos os limites impostos à concessão de benefícios fiscais pela Constituição Federal, como garantias mínimas para que não haja tratamento discriminatório entre sujeitos passivos que se encontrem em situações idênticas, assim como para que não haja distorções quanto a utilização dos benefícios fiscais, a fim de evitar atritos entre os entes federativos tributantes, pugnando pela necessidade de atuação racional do ente tributante.

Assim, a anistia tributária para Kzam Neto, mas que podemos estender também às demais espécies de benefícios fiscais, deve obedecer, no ato de sua concessão, os princípios: da legalidade (art. 150, I e §6º, CF/88); da isonomia (art. 5º, I e art. 145, §1º, CF/88), a proibir tratamento discriminatório entre os contribuintes, nem que sejam concedidos tratamentos iguais entre desiguais e desigualdades entre iguais; e o da especificidade, que pretender repelir a concessão de anistia por meio de leis voltadas para temas diversos, ordenando que a validade do benefício apenas ocorrerá se for veiculado por meio de lei específica da pessoa política competente, tudo isso visando que sejam inseridas emendas capciosas na lei para conceder favores fiscais em dissonância com os demais assuntos tratados no restante do texto normativo.

Tais princípios oferecem balizas à concessão de benefícios fiscais, relevando mais uma vez o cuidado que deve ocorrer quando de sua concessão, tanto no que se refere a evitar tratamentos desiguais e sem razoabilidade entre os contribuintes, sob pena de se ferir direitos fundamentais respectivos, assim como para que os cofres públicos não deixem, sem que haja justificativa plausível, de receber os recursos dispensados, os quais seriam utilizados no financiamento de políticas e serviços públicos voltados à efetivação de direitos fundamentais.

Sem prejuízo de situações como essa, é possível que as receitas tributárias que ingressariam nos cofres públicos, mas que foram renunciadas, venham a fazer falta no financiamento de políticas e serviços públicos destinados a implementação dos direitos

¹⁵⁶ KZAM NETO, Calilo Jorge. **A norma de anistia no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 217-219.

fundamentais. Mais uma vez por isso é que se deve controlar a legitimidade dos incentivos fiscais e financeiros concedidos, para verificação de sua legitimidade.

Tanto é assim que a Lei de Responsabilidade Fiscal consagra o princípio da transparência da gestão fiscal, prevendo ampla divulgação da lei orçamentária e demais documentos fiscais e orçamentários, além de dispor de vários instrumentos de participação, conforme constam dos arts. 48, 48-A e 49 da referida lei complementar:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante: (Redação dada pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A. (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a: (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

I – quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado; (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários. (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

Art. 49. As contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Parágrafo único. A prestação de contas da União conterá demonstrativos do Tesouro Nacional e das agências financeiras oficiais de fomento, incluído o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, especificando os empréstimos e financiamentos concedidos com recursos oriundos dos

orçamentos fiscais e da seguridade social e, no caso das agências financeiras, avaliação circunstanciada do impacto fiscal de suas atividades no exercício.¹⁵⁷

Além da necessidade de transparência quando da concessão de incentivos fiscais e financeiros, pela relevância das receitas públicas decorrentes de tributos como financiadoras das atividades estatais de uma forma geral, notadamente dos serviços públicos que visam a implementação de direitos fundamentais, a lei de responsabilidade fiscal (Lei Complementar 101/2000) estabelece uma série de condicionantes à concessão ou ampliação de benefícios fiscais que tragam renúncias de receitas, como a estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deve entrar em vigor nos dois seguintes, a consonância com a lei de diretrizes orçamentárias e o atendimento de pelo menos uma das condições dos incisos do *caput*, do art. 14, que segue transcrito na íntegra:

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

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

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

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.¹⁵⁸

¹⁵⁷ BRASIL. **Lei Complementar Nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 24 fev. 2013.

Vale ressaltar também o entendimento de Ricardo Lobo Torres¹⁵⁹, para quem os dispositivos constitucionais e legais em análise se voltam ao atendimento do princípio do equilíbrio orçamentário, pelo qual a lei anual orçamentária deve ser equalizada em suas receitas e despesas. Para o autor, a Constituição federal também contempla a necessidade de equilíbrio econômico, que deve ser viabilizado pela legislação ordinária, embora não possua eficácia vinculante, uma vez que o endividamento público é permitido, ainda que sob limitações

No mais, no que se refere aos benefícios fiscais de ICMS, tratados na presente dissertação, estes devem, além dos requisitos constantes do art. 150, §6º da CF/88 e do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, precisam atender ao disposto no art. 155, § 2.º, XII, “g” do texto Constitucional, o qual, em combinação com o disposto na Lei Complementar Federal 24/75, prescreve a necessidade de celebração de convênios unanimemente aprovados pelos demais Estados e pelo Distrito Federal no CONFAZ.

Portanto, como exposto, dada a necessidade de efetivar os direitos fundamentais, que são financiados pelas receitas derivadas decorrentes da tributação, a Constituição Federal de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelecem uma série de restrições e mecanismos de controle e transparência quando da concessão de atos que acarretem benefícios fiscais mediante renúncia de receita. Da mesma forma, consta a preocupação que esses benefícios não se tornem odiosos, a ponto de privilegiar certas pessoas ou grupos, acabando por onerar ou prejudicar outros, de forma a afrontar o princípio da razoabilidade. Assim, ficam estabelecidas as principais diretrizes que dizem respeito ao cuidado e responsabilidade que devem permear o instituto dos benefícios fiscais.

¹⁵⁸ BRASIL. **Lei Complementar Nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 24 fev. 2013.

¹⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 132.

4.3.2 Os benefícios fiscais como instrumentos de efetivação de direitos fundamentais: análise perante as teorias da justiça

Analisadas as condicionantes legais e os princípios que devem cercar os atos concessivos de benefícios fiscais que acarretem renúncias de receita tributárias, passa-se a analisar as possíveis compatibilidades dos incentivos em questão com as teorias da justiça de Rawls, Dworkin e Amartya Sen, anteriormente mencionados, as quais ressaltam a importância da tributação como elemento financiador dos direitos humanos e de implementação de melhorias na qualidade de vida e distribuição de recursos em prol dos menos favorecidos no contexto social.

A primeira parte do segundo princípio de justiça formulado por John Rawls, pelo qual as diferenças são admitidas quando estas venham reverter benefícios em favor da classe menos favorecida, podem fundamentar a concessão de incentivos diversos a determinado grupo ou atividade econômica, desde que satisfeita à referida condição.

Nesse diapasão, analisando a construção teórica de Rawls, Amartya Sen, doutrina que nesse contexto, as diferenças de produtividade e eficiência devem ser toleradas e reconhecidas como promotoras de eficiência e equidade, sendo as desigualdades advindas dessas diferenças permitidas e defendidas, podendo até mesmo ser incentivadas, desde que resultem numa melhor situação para os menos favorecidos.¹⁶⁰

Em análise do segundo princípio de justiça da Rawls, Ricardo Castilho insurge-se contra a acusação de que tal construção teórica seria abstrata e sem a indicação precisa dos meios pelos quais os menos beneficiados deveriam ser compensados, o que poderia dar fundamento a formas mais extremadas de liberais econômico, em que se admitiriam concentrações de renda absurdas. Para o referido doutrinador, o princípio da diferença da Rawls, ainda que tenha traços liberais, não pode ensejar a interpretação em destaque, mas sim dar fundamento aos mecanismos de justiça distributiva, notadamente a realização de direitos sociais pelo Estado àqueles em situação de maior vulnerabilidade. Isso porque o princípio em questão recomenda a

¹⁶⁰SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. Tradução de Denise Bottman e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. p. 91.

cooperação que deve imbuir toda a sociedade, fomentando mecanismos de auxílios dos mais dotados àqueles que estejam em piores condições, as quais adviriam, no entendimento do autor, especialmente de sortes na obtenção de qualificações naturais e sociais impostas previamente, como, respectivamente, ser dotado de maior ou menor nível intelectual ou ter nascido em condições sociais e econômicas favoráveis. Ao contrário, as desigualdades seriam compensadas em favor dos indivíduos menos abastados, justamente pela efetivação dos mecanismos de justiça distributiva, possibilitando a repartição de benesses econômica auferidas pelos mais abastados. Não se pode, assim, utilizar esse princípio como justificativa para que os indivíduos sejam autorizados a fazer uso de suas vocações tão somente para tirar proveito próprio, uma vez que tal mandamento recomenda especialmente a cooperação no corpo social.¹⁶¹

Também militam em favor disso, a imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, “c” da Constituição Federal, às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. Isso porque é presumido que as referidas entidades vão reverter, de forma beneficente e sem almejar proveitos financeiros, em favor da coletividade, especialmente das camadas sociais mais desprivilegiadas.

Em outra ponta, de acordo com o princípio da diferença de Rawls é crível que se favoreça, por meio de incentivos fiscais, as classes menos favorecidas de forma direta. Ou seja, admite-se a diferença na forma de renúncia de receitas a quem não tem condições adequadas de pagar o tributo, como por exemplo, a isenção do IPTU a imóveis destinados a residências populares e a isenção do imposto sobre a renda a quem auferir menos do que determinada quantia ao mês. Da mesma forma, devem ser admitidos incentivos fiscais destinados à implementação de direitos fundamentais, especialmente da classe menos favorecida. Por exemplo, afirma-se que está de acordo com a teoria de Rawls, a isenção do Imposto sobre circulação de mercadorias a medicamentos destinados à população de baixa renda, a fim de efetivar o direito à saúde, da mesma forma que devem ser tolerados incentivos fiscais de ICMS para

¹⁶¹CASTILHO, Ricardo. **Justiça social e distributiva**: desafios para concretizar direitos sociais. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 108-109; 116.

materiais de construção a serem empregados em casas populares, o que militará em favor do direito à moradia das camadas sociais mais desprivilegiadas.

Portanto, de acordo com a teoria de justiça de Rawls, os benefícios fiscais podem ser concedidos sempre que venham trazer melhorias consideráveis aos mais pobres, tidos como classe menos favorecida economicamente. Deve estar em pauta, na análise de eventuais benefícios fiscais de acordo com a teoria em comento, a cooperação social que deve haver das classes mais bem dotadas de recursos e bem para aquelas em situação mais desprivilegiada, admitindo-se os incentivos se vierem a trazer mais benefícios a essa classe que as receitas tributárias arrecadadas pelo Estado e que seria, potencialmente empregada em programas e serviços públicos garantidores de direitos fundamentais dos indivíduos.

Os incentivos fiscais, especialmente aqueles direcionados a beneficiar as camadas mais carentes de recursos e direitos podem ser lidos também sob a teoria da igualdade de recursos de Ronald Dworkin. Por esta teoria, identificando-se pessoas ou grupos que estejam em desvantagens, é possível que se admita uma distribuição de recursos de forma diferenciada para elas, a fim de mitigar os efeitos dessas dificuldades. Nela, os mecanismos de compensação pós-leilão, como os seguros e a tributação, operam no sentido de permitir que haja uma contribuição maior daqueles que tenham rendas mais elevadas. Sendo as alíquotas e demais critérios de incidência quantitativa dos tributos vistos como uma espécie de “prêmio” permite-se que os prêmios/alíquotas venham a variar de acordo com a renda e possibilidades de pagamento do contribuinte (segurado).

Em Dworkin, as diferenças pós-leilão podem ser mitigadas por meio da tributação, gerando receitas para o Estado, que posteriormente serão empregadas em políticas e serviços públicos, especialmente aqueles voltados para as camadas menos favorecidas da população. Na esteira desse entendimento, da mesma forma que se permite que haja uma incidência tributária maior, como pagamento de prêmio do seguro, aqueles que podem contribuir mais, igualmente, benefícios fiscais podem ser concedidos para desonerar aqueles que estejam em situação menos vantajosa, especialmente do ponto de vista econômico e de rendas, no qual o referido doutrinador se centra. Realiza-se, desta forma, a progressividade, como prevista para vários

impostos no sistema tributário brasileiro, como do imposto sobre a renda (art. 153, §2º, I, CF/88), do imposto territorial rural (art. 153, §4º, I, CF/88) e do imposto sobre a propriedade territorial urbana (art. 156, §1º, I, CF/88), além do princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88). A tributação, nos termos propostos na construção teórica deste filósofo do Direito, favorece a (re)distribuição justa de recursos na sociedade, autorizando benefícios fiscais daqueles que não podem ou podem pagar menos, da mesma forma que as receitas tributárias, as quais precisam advir daqueles que podem pagar mais, servem para financiar direitos fundamentais, especialmente aqueles considerados de natureza prestacional e social, que são implementados por meio de políticas públicas e serviços públicos estatais.

Na teoria de justiça distributiva de Amartya Sen, em que a ênfase se desloca dos recursos e rendas para a capacidade das pessoas em realizar funcionamentos na sociedade, os incentivos fiscais encontram maior fundamentação, como meios de garantia de direitos fundamentais. Isso porque o entendimento de Sen é bem avançado quanto ao reconhecimento das diferenças entre as pessoas, muito além do critério da renda, mas também por características diversas que possam impor maiores dificuldades na fruição da capacidade de realização de funcionamentos, como sexo, idade, deficiências físicas, dentre outras. Assim, reconhecendo-se dificuldades particulares que um grupo ou uma pessoa tenha para realizar seus funcionamentos, como a teoria de Amartya o faz, é possível que as atividades ou mercadorias capazes de possibilitar a inclusão social dos indivíduos ou grupos afetados venham a ser beneficiados com desonerações tributárias. Por exemplo, os deficientes físicos que não consigam se locomover com os membros inferiores, necessita de instrumentos para realizarem seus planos de vida de maneira adequada, como cadeiras de roda ou próteses. Reconhecendo as particularidades que cercam as diferenças dessas pessoas e aplicando-se os ensinamentos do professor indiano, é admissível que a comercialização de cadeiras de roda e próteses, venha a ser isentas ou receber quaisquer tipos de benefícios tributários, no caso em relação ao ICMS. Por meio do referido benefício fiscal, contemplar-se-ia os direitos fundamentais da pessoa atingida, por exemplo: o direito à saúde, ao de participar da vida em sociedade e a dignidade da

pessoa humana, enxergando a desigualdade que está presente em sua condição (de deficiente físico), ainda que o critério econômico não se faça presente.

A concessão de benefícios fiscais não odiosos afina-se também à ideia de justiça distributiva, especialmente por atenderem critérios de razoabilidade que venham a satisfazer a justiça social, como a tributação maior de pessoas mais abastadas e a desoneração de pessoas em situação econômica mais precária. Trata-se de “discriminação positiva” ou “tratamento compensatório”, por apresentarem desigualdade em favor daqueles que materialmente estão em situação de desigualdade, as quais estão fortemente arraigadas na sociedade, como as econômicas e sociais. Assim, Ricardo Lobo Torres cita, na construção desse pensamento, o princípio da diferença de John Rawls, pelo qual a diferença na distribuição de bens é admitida se trazer vantagens para os menos favorecidos.¹⁶²

Sob a ótica do primeiro princípio da Rawls, pelo qual as liberdades básicas são protegidas, também não podem ser concedidos benefícios fiscais sob condições inconstitucionais e que venham ferir direitos fundamentais, que são verificadas quando a lei concede certo benefício fiscal, como isenção, remissão ou anistia, mas impõe, para sua fruição, um requisito que venha a ferir algum direito fundamental do contribuinte, ainda que o privilégio não seja odioso, ou seja, razoável ou que vise a corrigir uma situação de desigualdade. Por exemplo, afrontará a Constituição e os direitos fundamentais um benefício fiscal que venha a fazer o beneficiário abdicar de sua liberdade religiosa ou de liberdade de expressão, pois a lei, além de não poder ofender diretamente esses direitos fundamentais, não pode fazê-lo por meios indiretos, condicionando a privilégios.¹⁶³

Não se pode, ainda, conceder isenção a determinados grupos vulneráveis, a fim de facilitar seu acesso a bens indispensáveis à sua dignidade, como, por exemplo, isenção de IPTU aos imóveis de sua moradia e isenção de ICMS aos alimentos por eles adquiridos, mas condicionar que tais benefícios se estendam aos que se filiarem ao partido político do chefe do governo, o que afrontaria os direitos políticos e partidários do indivíduo.

¹⁶²TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 338.

¹⁶³Ibid., p. 344.

Desta maneira, conclui-se que os incentivos fiscais podem ser utilizados para instrumentalizar e efetivar direitos fundamentais, atuando também em favor da justiça distributiva.

4.3.3 A extrafiscalidade voltada à efetivação de Direitos Fundamentais

Não obstante as relações entre renúncias de receitas decorrentes de benefícios fiscais e as teorias de justiça distributiva, como mecanismos de satisfação dos direitos fundamentais, a concessão de benefícios fiscais também podem satisfazer ao critério da extrafiscalidade da tributação.

A tributação extrafiscal é aquela que apresenta como característica mais relevante não a arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas o alcance, por meio de uma imposição ou um benefício tributário, de uma finalidade econômica ou social almejada pela Poder Público. Quando se está diante de um tributo com traços fiscais, o que mais importa para o Estado não é a arrecadação tributária em si, mas o reflexo econômico-social que resulta da circunstância dos indivíduos evitarem ou se absterem de realizar a hipótese de incidência do tributo “proibitivo”.

Para André Elali¹⁶⁴, com a extrafiscalidade, a tributação afasta-se da neutralidade fiscal¹⁶⁵, uma vez que se propõe a orientar comportamentos humanos no sentido de corrigir distorções presentes na ordem econômica e social.

A discriminação trazida por uma lei tributária e motivada por razões extrafiscais, direcionadas a ramos da atividade econômica específicos, são admitidas e tidas por constitucionais, desde que a distinção seja razoável e se aplique a todos os indivíduos da mesma classe ou categoria, sob pena de ferir o princípio da igualdade, além de

¹⁶⁴ELALI, André. **Incentivos Fiscais, Neutralidade da tributação e Desenvolvimento Econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais.** [20--] . Disponível em <<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>>. Acesso em: 01 dez. 2012.

¹⁶⁵Para André Elali, a neutralidade da tributação tem dois sentidos: i) no caso da norma que objetiva a arrecadação, a tributação há de evitar distorções, sendo neutra na medida do possível. ii) já na hipótese das normas que objetivam regular a economia e o fenômeno social como um todo, devem, através de diferenciações, “normalizar” as distorções do sistema. Percebe-se que a primeira forma de neutralidade aplica-se à função fiscal dos tributos, ao passo que a segunda refere-se à função extrafiscal. Cf. ELALI, [20--].

precisar estar de acordo com o princípio da capacidade contributiva e com as necessidades do desenvolvimento econômico.¹⁶⁶

Não obstante isso, quando o Estado utiliza o tributo com um fim extrafiscal não significa que desapareça a intenção de auferir receita, pois esta persiste, ainda que de forma secundária. Por isso, nos chamados tributos extrafiscais, o interesse arrecadatário coexiste com a finalidade social ou econômica almejada pelo tributo, ainda que esta última prevaleça, segundo Rosa Junior.¹⁶⁷

Para Alfredo Augusto Becker¹⁶⁸, a fiscalidade e a extrafiscalidade deverão coexistir em todos os tributos, sendo que apenas haverá mais ou menos prevalência em um ou outro aspecto em cada exação tributária.

A extrafiscalidade configura-se, pois, como uma forma de intervenção estatal na economia e na sociedade. A instituição de tributos com finalidades extrafiscais evidencia o caráter instrumental do direito como meio de estímulo ou desestímulo a comportamentos ou condutas na sociedade. Nesse diapasão, ensina Becker que o Estado, quando deseja impedir ou desestimular determinado fato social, tem dois caminhos a escolher: a instituição de regra jurídica que declare ilícito determinado social ou a instituição de tributo extrafiscal “proibitivo”, uma vez que exação elevada irá onerar financeiramente a prática da atividade constante do fato gerador do tributo.¹⁶⁹

Surge, para tal, a política fiscal, que deverá ter suas ações convergindo para um único objetivo principal, que variará de acordo com as concepções políticas vigentes em cada Estado. Por isso, de acordo com a ideologia predominante em cada ordem jurídico-estatal, a tributação extrafiscal pode ser realizada como instrumento de reforma social, quanto para alcançar objetivos opostos, como a conservação de um regime capitalista liberal.

De acordo com a Constituição vigente, os direitos fundamentais estão prestigiados de forma ampla, como se observa dos capítulos do extenso rol trazido no título II do texto constitucional, assim como os fundamentos da República (art. 1º),

¹⁶⁶TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 382-383.

¹⁶⁷ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 8.

¹⁶⁸BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 640.

¹⁶⁹Ibid., p. 634.

especialmente a dignidade da pessoa humana e os objetivos da República (art. 3º), com ênfase para a construção de uma sociedade justa e solidária, a erradicação da pobreza e a diminuição das desigualdades sociais e regionais.

Por isso, para que estejam em conformidade com os princípios e regras constantes da Constituição Federal, os tributos que tenham o traço da extrafiscalidade devem se voltar ao desestímulo de atividades que atentem contra os direitos fundamentais, impondo sobre elas pesados ônus financeiros. Por exemplo, considerando que alguns produtos potencializam danos à saúde humana, como o cigarro, é de se exigir que sobre ele incidam alíquotas mais elevadas do Imposto de Importação, considerando-se ainda o traço extrafiscal da seletividade que esse imposto apresenta (art. 153, § 4º, I, CF/88).

Assim, a extrafiscalidade, como elemento fomentador de direitos fundamentais, recomenda que sejam concedidos benefícios fiscais a atividades que venham a prestigiar a realização de tais direitos.¹⁷⁰

Portanto, os incentivos fiscais, quando afinados aos objetivos constitucionais, especialmente aqueles relacionados na ordem econômica e social, e que não prejudiquem a livre concorrência e a igualdade (em sentido material), são de grande valia para o melhoramento do sistema econômico. Dentre os objetivos que os incentivos fiscais devem perseguir, para que se adequem ao quadro ora delineado, estão: a redução das desigualdades regionais; a promoção do emprego, particularmente em áreas onde o desemprego é grande ou destinado a certas categorias de trabalhadores; a captação de investimentos a fim de promover a atividade econômica e empresarial do país; a reestruturação de empresas de base e de determinados setores econômicos considerados prioritários; o fomento das exportações.¹⁷¹

¹⁷⁰Debruçando-se sobre o tema da extrafiscalidade, Casalta Nabais explica a distinção, existente em Portugal, entre o direito tributário, que é o direito fiscal clássico, e o direito econômico fiscal, que corresponde ao conjunto de normas jurídicas que regula a utilização dos instrumentos fiscais com o principal objetivo de obter resultados extrafiscais, em sede de políticas econômicas e sociais, que justamente coincide com a extrafiscalidade. O direito econômico fiscal e, portanto, a extrafiscalidade, se baseiam nos agravamentos com função extrafiscal e nos benefícios fiscais. Cf. NABAIS, José Casalta Nabais. **Direito Fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 401.

¹⁷¹ELALI, André. **Incentivos Fiscais, Neutralidade da tributação e Desenvolvimento Econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais**. [20--]. Disponível em: <<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>>. Acesso em: 01 dez. 2012.

Cabe ressaltar a lição do tributarista alemão Dieter Birk¹⁷², que, relacionando a extrafiscalidade com os incentivos fiscais, pugna pela necessidade de sopesamento desses instrumentos com o princípio da capacidade contributiva, o qual se coaduna diretamente com a justiça fiscal. Não obstante isso, fica reconhecida por este autor a dificuldade de hierarquização das diferentes valorações em que se baseiam a justiça fiscal e a justiça de subvenções. Nessa direção, sugere que os benefícios fiscais e subvenções tenham que ser eficazes e imprescindíveis para cumprir o fim dirigista a que se destinam, da mesma forma que devem obedecer à igualdade, a fim de possibilitar o acesso ao benefício a todos que se encontrem na mesma situação.

Retornando a situações hipotéticas, sem prejuízo das hipóteses de não incidência tributária, como as imunidades previstas no art. 150, VI, da CF/88, afirma-se que terá finalidades extrafiscais a concessão de isenção de IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) a medicamentos que visem a combater doenças e proporcionar, portanto, o direito à saúde.

Aproveita-se a oportunidade, diante dos exemplos hipotéticos lançados, em que se discorre sobre a extrafiscalidade e a seletividade dos impostos não cumulativos, como o ICMS e o IPI, as lições de Roque Carrazza, para quem o princípio da seletividade é atendido adotando-se um processo de comparação de produtos industrializados (para o IPI) e de mercadorias e serviços (ICMS), sem discriminar os contribuintes, em função de raça, cor, sexo, ocupação profissional, etc. De fato, para este doutrinador, o princípio da seletividade tem por escopo favorecer os consumidores finais que são, de fato, aqueles que suportam a carga econômica do IPI e do ICMS. Desta forma, sobre mercadorias, serviços essenciais e produtos haja tratamento fiscal mais brando, quando não total exoneração tributária, pelo fato de, em rigor, o adquirente/contribuinte não ter sobre eles liberdade de escolha.¹⁷³

Pelo exposto, no que se refere a eventuais benefícios fiscais de ICMS, deve-se observar que eles venham a atender o contribuinte de fato, que é o consumidor da mercadoria ou serviço desonerado, também em decorrência da seletividade.

¹⁷²TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva**. Malheiros: São Paulo: 2002. p. 40.

¹⁷³CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 95.

Cumpra ainda ressaltar, em apoio ao que ora se defende, as lições de Alfredo Becker¹⁷⁴, segundo as quais os direitos sociais não poderão ser implementados a contento sem uma intervenção do Estado na economia, advindo o direito tributário o instrumento fundamental do Estado para realizar a aludida intervenção.

De acordo com o exposto, não obstante a necessidade de ingresso de receitas nos cofres públicos para financiar serviços e políticas públicas promotoras de direitos fundamentais, será compatível também a instituição de renúncias de receitas fiscais, com propósitos extrafiscais especialmente quando destinados a beneficiar e desonerar atividades ou produtos que venham a efetivar direitos fundamentais. Com isso, tanto a imposição quanto a desoneração tributária funcionam como instrumentos aptos a realizar intervenção na ordem econômica e social a fim de facilitar a implementação de direitos fundamentais, erigindo uma nova ordem social mais justa e solidária, como objetiva nossa Constituição Federal.

Assim, o traço da extrafiscalidade, em que os tributos são instituídos, bem como dispensados tendo em vista não apenas o interesse arrecadatório do Estado, mas principalmente o estímulo (ou desestímulo) a certas atividades, pode militar em favor da efetivação de direitos fundamentais diversos. Tal fenômeno é passível de verificação inclusive no tocante ao ICMS, que traz a característica da seletividade, podendo ser estabelecidas isenções e outros benefícios fiscais sobre a circulação de mercadorias ou serviços tidos como essenciais, considerando ainda que, por ser tal imposto indireto, recairá sua carga sobre o contribuinte de fato, qual seja o adquirente dessas mercadorias ou serviços.

¹⁷⁴BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 638.

4.4 O DESENVOLVIMENTO E BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS

4.4.1 O desenvolvimento como Direito Fundamental e objetivo geral da República: relações com os Direitos Fundamentais

O constituinte de 1988 elencou como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil garantir o desenvolvimento nacional, nos termos do art. 3º, II do Texto Maior em vigor.

Os objetivos fundamentais constantes do art. 3º da CF/88 valem como base das prestações positivas que venham a concretizar a democracia econômica, social e cultural, com a finalidade de efetivar na prática a dignidade da pessoa humana¹⁷⁵.

Sobre o desenvolvimento, vale destacar que este é enxergado, em princípio, apenas como o aumento das riquezas de determinado país ou grupos, expresso normalmente pela elevação do produto interno bruto, do aumento de receita fiscal, de rendas individuais e da renda per capita. No entanto, em uma visão mais vanguardista, a Organização das Nações Unidas, em sua Resolução 41/128 de 1986, caracterizou o desenvolvimento como um amplo processo econômico, social, cultural e político, que objetiva a melhoria constante do bem-estar de toda uma população e todos os indivíduos, na base da participação ativa, livre e consciente para alcançá-lo, com foco na justa distribuição dos benefícios dele resultantes. Nesse sentido, o art. 1º da referida declaração reza que o direito ao desenvolvimento é um direito humano inalienável, autorizando todas as pessoas e povos a participarem, contribuírem e fruírem do respectivo processo.

Portanto, o desenvolvimento é enxergado como um direito fundamental e que encerra preceitos orientadores aos três poderes constituídos, cabendo ao Estado brasileiro agir a fim de implementar ações e medidas de ordem política e jurídica que almejem a sua consecução.

¹⁷⁵PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 27.

Por conta disso, o direito ao desenvolvimento nacional deve ser visto, hodiernamente, como direito fundamental, integrante da esfera individual de cada ser humano, ligando-o as suas esferas político, jurídica e social de cidadão.¹⁷⁶

Nesse diapasão, Carla Rister¹⁷⁷ esclarece que, por meio do desenvolvimento, os direitos humanos e as liberdades fundamentais podem ser plenamente realizados, defendendo que o direito ao desenvolvimento é hoje visto como direito fundamental de terceira geração.^{178 179}

Nesse diapasão, o art. 10 da Declaração e Programa de Ação de Viena, das Nações Unidas, preceitua que a pessoa humana é o sujeito central do desenvolvimento, o qual deve ser entendido não apenas no seu aspecto econômico, mas também em seus elementos sociais, que se materializam pela aquisição da progressiva igualdade de condições básicas de vida, mediante a realização para todo o povo, dos direitos humanos de caráter econômico, social e cultural, como direito do trabalho, o direito á educação em todos os níveis, o direito á seguridade social, o direito á habitação e o direito á fruição de bens culturais.¹⁸⁰

¹⁷⁶SILVA, Guilherme Amorim Campos da. **Direito ao desenvolvimento**. São Paulo: Método, 2004. p. 69

¹⁷⁷RISTER, Carla Abrantkoski. **Direito ao desenvolvimento**: antecedentes, significados e conseqüências. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 62-63.

¹⁷⁸Para Alexandre de Moraes, os direitos humanos de terceira geração são aqueles relacionados á solidariedade ou á fraternidade, que teriam abrangência coletiva ou difusa, alcançando os interesses de grupos menos determinados de pessoas, entre as quais não há vínculo jurídico ou fático muito preciso. Cf. MORAES, Alexandre de. **Direitos Humanos Fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 45.

¹⁷⁹O entendimento de que o desenvolvimento consiste em direito fundamental, com o qual concordamos, encontra resistências entre teóricos e filósofos do Direito, como Norberto Bobbio. Cf. BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 1992. p. 12. Ricardo Lobo Torres prefere utilizar, ao invés de direito ao desenvolvimento, o termo “desenvolvimento humano”, embora reconheça que no denominado “direito ao desenvolvimento”, encontram-se aspectos essencialmente ligados aos direitos fundamentais, como o mínimo existencial (educação básica, saúde preventiva, água potável, etc) e o mínimo ecológico (meio ambiente saudável). Outros aspectos como o direito à moradia ou ao emprego, são entendidos pelo doutrinador em questão como subordinados à ideia de justiça, que não se confunde com os direitos fundamentais. No mais, utiliza-se da expressão “desenvolvimento humano”, no qual as pessoas estão no centro do desenvolvimento, devendo ser afastadas as desigualdades atuais, decorrentes do modelo predominante de desenvolvimento econômico. Cf. TORRES, 2000, p. 225.

¹⁸⁰RISTER, Carla Abrantkoski. **Direito ao desenvolvimento**: antecedentes, significados e conseqüências. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 56.

Ou seja, sendo o desenvolvimento um direito fundamental inalienável, a pessoa humana deixa de ser vista como mero fator de produção e passa a ocupar posição central no processo de desenvolvimento.¹⁸¹

No mais, o desenvolvimento econômico, cultural e social, quando garantido aos indivíduos, é um dos elementos que caracterizam e solidificam o Estado Democrático de Direito, o qual deve se empenhar em assegurar aos seus cidadãos não somente o exercício efetivo dos direitos civis e políticos, mas também dos direitos econômicos, sociais e culturais.¹⁸²

A afirmação dos direitos humanos como tema global, por conta dos tratados internacionais ora citados, e como tema nacional, visto que está posto como objetivo fundamental da República, vem ainda acenar para a relação de interdependência existente entre democracia, desenvolvimento e direitos humanos.

Merece destaque a acepção de desenvolvimento trazida por Amartya Sen, segundo a qual este é a eliminação de privações de liberdade que limitam a escolha e oportunidade das pessoas de exercerem ponderadamente sua condição de agente livre e sustentável na sociedade. Para o referido autor, a liberdade é o principal fim e o principal meio do desenvolvimento, sendo o último um processo de expansão das liberdades que as pessoas desfrutam. Por isso, fica evidenciado que o desenvolvimento, como expansão das liberdades, não se restringe apenas a aspectos econômicos, mas também se relaciona a disposições sociais, como educação, saúde e serviços públicos de qualidade e os direitos civis, como a participação pública e a democracia. Nesse sentido, o referido economista avança inferindo que muitas vezes a ausência de liberdades substantivas está relacionada com a pobreza econômica das pessoas, que lhes tira a liberdade de saciar a fome, de vestir-se e morar de forma adequada ou de ter acesso a água tratada ou saneamento básico. No entanto, alerta que as privações de liberdades frequentemente decorrem da carência de serviços públicos e assistência social, como programas epidemiológicos, de um sistema bem

¹⁸¹ TEIXEIRA DELGADO, Ana Paula. **O Direito ao desenvolvimento na perspectiva da globalização: paradoxos e desafios**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 51.

¹⁸² MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 149.

planejado de assistência médica e educação ou de instituições eficazes para a manutenção da paz e da ordem locais.¹⁸³

Nesse contexto, o desenvolvimento, na visão de Amartya Sen¹⁸⁴, deve ter em conta a expansão das *capacidades* das pessoas para levar o tipo de vida que valorizam. Dentre essas capacidades, encontram-se aquelas relacionadas às opções sociais que os indivíduos podem fazer e à qualidade de vida, além do direito de não ter seus direitos lesados ou se quando lesados, possam vir a ser reparados.

Tendo o desenvolvimento como fim maior o aumento das liberdades substantivas dos indivíduos, existem também as liberdades instrumentais, utilizadas como meios para alcançar a liberdade humana em geral, e, portanto, o desenvolvimento.

Os diferentes tipos de liberdade sejam elas, econômicas, políticas ou sociais são inter-relacionadas. Logo, pode-se afirmar que oportunidades sociais facilitam a participação econômica, assim como o crescimento econômico pode ajudar não somente a elevar as rendas privadas, mas também o Estado a financiar programas sociais do Estado.¹⁸⁵

Portanto, o direito ao desenvolvimento não se limita a questões de aumento de renda e crescimento econômico, mas também pressupõe uma aproximação centrada nos direitos fundamentais e aumento das capacidades e liberdades.

Essa noção de desenvolvimento, centrada nos direitos fundamentais, deve pautar as ações e programas do Estado brasileiro, assim como as políticas fiscais, tanto no que concerne a imposição da carga fiscal, tanto para a concessão de benefícios fiscais, inclusive os de ICMS, conforme será detalhado a seguir.

¹⁸³SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia de Bolso, 2010. p. 10 e S.S.

¹⁸⁴Ibid., p. 33

¹⁸⁵Ibid., p. 25-29.

4.4.2 O desenvolvimento e os incentivos fiscais: compatibilização com os direitos Fundamentais

Os benefícios fiscais são pretensamente utilizados como instrumentos fomentadores do desenvolvimento econômico, sem deixar, contudo, de acarretar impactos financeiros e orçamentários. Nesse sentido são as palavras de Torres¹⁸⁶:

Desenvolvimento econômico é conceito cultural e um dos objetivos fundamental da República Federativa do Brasil, como proclama o art. 3º, II, da CF, pelo qual transcende o campo da Constituição Financeira.

Mas, do ponto de vista do direito financeiro, o desenvolvimento econômico influencia assim a receita como o orçamento. Os tributos devem ser cobrados de modo a não criarem obstáculos ao desenvolvimento econômico. Os incentivos fiscais têm na ideia de crescimento econômico a sua principal justificativa. O orçamento deve prever os investimentos estatais necessários para desenvolver o país.

Pedro Melo da Silva¹⁸⁷ pugna que o sistema de incentivos fiscais deve perseguir a viabilização dos requisitos da eficiência social, eficiência econômica, eficiência operacional e eficiência tecnológica. Mais adiante¹⁸⁸, ressalta a importância dos benefícios como instrumento de desenvolvimento e crescimento auto sustentado das regiões economicamente menos favorecidas, pressionando para a diminuição das desigualdades regionais.

Henry Tilbery¹⁸⁹ disserta a respeito dos benefícios fiscais de natureza regional, inferindo que estes se dão para ajudar o desenvolvimento de zonas que sofrem condições climáticas adversas, criar novos empregos e melhorar as condições de vida em geral, assim como para atrair empreendimentos para aprovação das riquezas regionais em locais onde faltam recursos humanos e financeiros. Ou seja, o referido doutrinador relaciona a questão dos incentivos fiscais à diminuição das desigualdades regionais, objetivo fundamental da República, nos termos do art. 3º, III, da CF/88.

¹⁸⁶TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 100.

¹⁸⁷SILVA, Pedro Melo da. **Os incentivos fiscais como instrumento de desenvolvimento**. Belém: Sudam, 1978. p. 24.

¹⁸⁸Ibid., p. 30.

¹⁸⁹TILBERY, Henry. Base econômica e efeito das isenções. In: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio (coord.). **Incentivos fiscais para o desenvolvimento**. São Paulo: José Bushatsky, [19--].

Em que pese a importância de benefícios fiscais voltados para a obtenção do desenvolvimento econômico, voltado para o aumento do produto interno bruto de determinado país ou estado, deve prevalecer a noção de desenvolvimento como alargamento do gozo dos direitos fundamentais dos indivíduos, especialmente daqueles que mais necessitam de apoio de políticas e serviços públicos estatais.

Ou seja, os incentivos fiscais concedidos com a finalidade de buscar o desenvolvimento nacional, especialmente das regiões que se encontram em situação de desigualdade, devem estar voltados, acima de tudo, para a efetivação dos direitos fundamentais, especialmente dos indivíduos que se encontrem em situação mais desvantajosa no contexto social, com a prevalência do desenvolvimento relacionado a expansão das capacidades das pessoas a realizar funcionamentos, conforme ensina Amartya Sen.

Especificamente, Ricardo Lobo Torres¹⁹⁰ doutrina que o desenvolvimento humano¹⁹¹, na esteira do entendimento de Amartya Sen e Martha Nussbaum, apresenta reflexos em questões relativas às finanças públicas e ao orçamento, uma vez que o primeiro vincula despesas orçamentárias obrigatórias para proteger liberdades e direitos sociais, apresentando dois grandes objetivos: a qualidade de vida e o combate a pobreza. A qualidade de vida, nesse diapasão, deve ser mensurada com os mínimos sociais e as prestações positivas de justiça distributiva, ligadas à educação, saúde, moradia e demais direitos sociais. No que tange ao combate à pobreza, o desenvolvimento humano o enxergará em consonância ao combate à supressão das liberdades básicas, dos mínimos sociais e dos direitos fundamentais.

No que tange ao orçamento, há grande relevância, para o tema, no campo dos gastos seja sob a forma de despesas, como subvenções, subsídios e outras rubricas, seja como renúncia de receita, eventos estes que seriam passíveis de induzir o desenvolvimento. No entanto, com a crise do Estado de bem-estar social, a Constituição Federal caminha no sentido de dificultar as renúncias de receitas como

¹⁹⁰TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. V. 5: o orçamento na Constituição. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 226-228.

¹⁹¹Recorde-se aqui que Ricardo Lobo Torres utiliza a expressão “desenvolvimento humano” e não “direito ao desenvolvimento”, em contraposição a noção de desenvolvimento meramente econômico.

indutoras do desenvolvimento, passando a haver mais controle sobre esses benefícios fiscais, como consta do art. 165, §8º, da CF/88.¹⁹²

Como corolário do desenvolvimento, está o objetivo fundamental de redução das desigualdades sociais e regionais, ambos prestigiados pelo art. 3º da Constituição Federal de 1988. E ambos os objetivos da República não podem ser efetivados senão pela visão integrada de satisfação dos direitos individuais da população.

Para cumprir tal desiderato, o Estado, para Luiz Alberto Gurgel de Faria, deve assumir a função de agente normativo e regulador da atividade econômica, devendo estabelecer as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, estando nele contidos os planos nacionais e regionais de desenvolvimento, nos termos do art. 174, §1º da Constituição Federal de 1988. Nessa direção, tendo em vista a necessidade de diminuir as desigualdades sociais e regionais, o princípio da uniformidade tributária é excepcionado pelo art. 151, I, da CF, que permite à União, no que tange aos impostos de sua competência, conceda de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país, estando aí novamente presente o traço da extrafiscalidade.¹⁹³

Embora o referido autor se insurja contra a guerra fiscal entre os Estados e Municípios, na atração de empreendimentos econômicos para seus territórios por meio de benefícios fiscais de ICMS e ISS, respectivamente, entende que, para a diminuição das desigualdades regionais, devem ser utilizados incentivos fiscais, como parte de atividade planejada do Estado, direcionados para as regiões Norte e Nordeste, em que os indicadores sócio-econômicos, como o produto interno bruto e o índice de desenvolvimento humano, se revelam sofríveis e em piores condições em relação ao restante do país. Embora as ações estatais não devam se restringir à concessão de incentivos fiscais para diminuir as desigualdades regionais e promover o desenvolvimento humano e a distribuição de renda são sugeridas as instituições de

¹⁹²TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. V. 5: o orçamento na Constituição. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 234.

¹⁹³FARIA, Luiz Alberto Gurgel de Faria. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 155.

zonas de processamento de exportações e de fundos de desenvolvimentos regionais.¹⁹⁴

Além disso, em que pese à importância da diminuição das desigualdades sociais e regionais, esta não é suficiente para a concessão de incentivos fiscais, não podendo o tema ser examinado a partir de uma ótica exclusivamente econômica, mas especialmente em face dos valores da ciência jurídica e os valores constitucionalmente delineados.¹⁹⁵

Como no texto constitucional em vigor são amplamente prestigiados os direitos fundamentais, conforme já mencionados, os incentivos fiscais que se proponham ao desenvolvimento, não podem estar dissociados da efetivação desses direitos e garantias fundamentais.

Nessa direção, cabe ressaltar que a concessão de incentivos fiscais não pode ocorrer de maneira indiscriminada, ainda que acarrete, tangencialmente, o aumento da arrecadação. É necessário haver correspondência social, como aumento do emprego e renda e implementação de políticas públicas, sob pena da renúncia de receita não alcançar seu objetivo principal que é diminuir as desigualdades regionais e proporcionar o desenvolvimento. Desta forma, os benefícios devem trazer consigo uma onerosidade para o beneficiário, que corresponderá aos objetivos consagrados na Constituição Federal, especialmente a garantia do desenvolvimento nacional e a erradicação da pobreza.¹⁹⁶

Helena Taveira Torres delinea com precisão a interligação que deve haver entre benefícios fiscais, o direito ao desenvolvimento e deles com os direitos fundamentais, conforme se verifica do excerto a seguir transcrito:

Todo incentivo fiscal (*depenses fiscales, tax expenditures*) concedido sob amparo constitucional é legítimo, enquanto nutre-se do desígnio de reduzir desigualdades e promover o bem comum, como o desenvolvimento nacional ou regional. Não é odioso o incentivo que se invista na condição de meio para o atingimento de finalidades públicas ou privadas, mas coletivamente relevantes, sustentados em desígnio constitucional que se preste à promoção da quebra de

¹⁹⁴IFARIA, 2010, p. 193-206.

¹⁹⁵CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 20.

¹⁹⁶MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Guerra fiscal, desigualdades regionais e federalismo fiscal no Brasil. In: CONTI, Jose Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 340-344.

desigualdades ou fortaleça os direitos individuais ou sociais ou ainda o próprio sentido de unidade econômica do federalismo, na condição de 'renúncia de receita' ou de 'gasto público', sob a égide das condições acima enumeradas.

O papel promocional dos incentivos fiscais consiste no servir como medida para impulsionar ações ou corretivos de distorções do sistema econômico, visando a atingir certos benefícios, cujo alcance poderia ser tanto ou mais dispendioso, em vista de planejamentos públicos previamente motivados.¹⁹⁷

Portanto, os incentivos fiscais que se voltem para a efetivação direta dos direitos fundamentais devem ser prestigiados quando da elaboração das políticas fiscais dos entes federativos, dado o elevado comprometimento da ordem constitucional vigente com a realização desses direitos, especialmente pelos indivíduos que mais necessitam, quer pelo critério da baixa renda, quer por se encontrarem em outras situações de desigualdades, como serem portadores de deficiências físicas. É nessa direção que os benefícios fiscais que se proponham a garantir o desenvolvimento nacional, das regiões menos industrializadas e com piores indicadores sociais devem caminhar.

¹⁹⁷TORRES, Heleno Taveira. Incentivos Fiscais na Constituição e o "Crédito-prêmio de IPI". In: ____. **Direito Tributário Atual – 18**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 79.

5 A PREVALÊNCIA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS UNILATERAIS DE ICMS QUANDO VOLTADOS À EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

5.1 FLEXIBILIZAÇÃO DA REGRA DA UNANIMIDADE PARA A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL

Conforme já mencionado do capítulo 3 da presente dissertação, a Constituição Federal de 1988 determinou em seu art. 155, §2º, XII, “g”, que lei complementar dispusesse sobre a forma que os benefícios fiscais de ICMS devem ser concedidos. A Lei Complementar 24/75, considerada por muitos, inclusive pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como recepcionada pela Carta constitucional em vigor, determina que tais benefícios devem ser concedidos tão somente com a deliberação unânime dos Estados e do distrito Federal .

Na presente dissertação, defendo, em que pese à necessidade de resguardar o equilíbrio federativo fiscal no Brasil e evitar efeitos predatórios de uma competição intensa dos entes subnacionais pela atração de investimentos, que a regra de concessão de benefícios fiscais de ICMS pela unanimidade dos Estados membros e do Distrito Federal deve ser flexibilizada, não podendo ser tida como absoluta. Isso porque deve o mandamento legal em questão ser compatibilizados com os direitos fundamentais previstos e prestigiados pela Constituição Federal em vigor e que devem dirigir a ordem jurídica brasileira. Esse nosso entendimento será desenvolvido com maior profundidade no ítem seguinte deste capítulo.

Cumpram antes registrar o entendimento de prestigiados doutrinadores brasileiros que vem ganhando força ao combater a tese de que a regra da unanimidade para a concessão de benefícios fiscais de ICMS deve ser encarada de forma absoluta, fazendo com que todos os incentivos fiscais que não observaram essa formalidade sejam considerados inválidos e contrários à ordem constitucional.

Régis Fernandes de Oliveira ensina, com a coerência que lhe é peculiar, que, embora o federalismo envolva a harmonia do sistema em relação à participação dos entes federados nas decisões políticas que venham a repercutir na federação, como

pode ocorrer com benefícios fiscais de ICMS, dado o caráter nacional desta exação tributária, não faz sentido amordaçar um ou alguns dos estados-membros com a exigência da aludida unanimidade. Em cada discussão a respeito da aprovação de incentivos fiscais de ICMS, estarão à tona interesses específicos, tanto do Estado que pretende conceder o benefício, quanto de outros que podem vir a negar a aprovação do mesmo no CONFAZ, tornando inviável a sua concessão, em razão de se exigir aprovação unânime.¹⁹⁸

Avança o referido professor defendendo que a sistemática constitucional dispõe em vários dispositivos, que cabe ao Senado Federal a movimentação financeira dos recursos públicos, se dando a decisão sempre pela regra da maioria qualificada (2/3) e não da unanimidade, o que torna incongruente a exigência desta última para aprovação de benefícios fiscais, como consta da LC 24/75. A regra da unanimidade, por este entendimento, é incompatível com o Estado federativo, que pressupõe, até mesmo em decorrência da história, a desigualdade entre seus membros, inclusive os estados. Dada a desigualdade entre os Estados, não poderiam ser tratados os desiguais de forma igual, como fez o diploma legal complementar em comento. Tanto é assim que é possível a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, conforme faculdade prevista no art. 151, I, da CF/88 e que devem ser empreendidos esforços para reduzir as desigualdades regionais, elencado como objetivo fundamental da República (art. 3º, III).^{199 200}

No mais, ainda segundo Régis Fernandes de Oliveira, é inerente ao regime democrático a existência de conflitos e dissenso, os quais devem ser resolvidos pela decisão da maioria, pelo que a unanimidade em testilha revela-se incompatível com a

¹⁹⁸OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Exigência de unanimidade na concessão de estímulos fiscais e a constitucionalidade da LC 24/75 (sanções para quem descumpre glosa de créditos). In: COSTA, Alcides Jorge et al. **IX Congresso nacional de estudos tributários**: sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, 2012. p. 846-847

¹⁹⁹Ibid., p. 854. 860

²⁰⁰Embora não concorde, vale aqui registrar a divergente opinião doutrinária de Ives Gandra Martins, para quem as políticas de desenvolvimento e diminuição das desigualdades regionais devem ser exclusivas União, a partir de uma interpretação restritiva do art. 151, I, do texto constitucional não cabendo aos Estados utilizarem benefícios fiscais de ICMS para essa finalidade. Para ele, deve ser preservado ao máximo o equilíbrio federativo, sendo a regra da unanimidade para a concessão de benefícios fiscais de ICMS cláusula pétrea, com base no art. 60, §4º, I, da CF/88. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. In: __; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal**: reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012. p. 13-14.

democracia. Na democracia, o diálogo, o convencimento e a persuasão de ideias devem levar ao consenso, que não é obtido por meio da imposição da maioria. Por isso, segundo este autor, é inconstitucional e não foi recepcionada pela Carta Constitucional atual o disposto no art. 2º, §2º, da LC 24/75, quando exige a aprovação unânime pelos Estados dos benefícios fiscais de ICMS, por afrontar o disposto nos arts. 151, I, e 3º, III, da CF/88. Para ele, os incentivos fiscais de ICMS devem ser deliberados se obtido o quórum de 2/3 (maioria absoluta) dos estados-membros e do Distrito Federal, como determinam outros dispositivos semelhantes quando impõe a deliberação do Senado Federal sobre temas relativos ao ICMS, como fixação de alíquotas máximas e mínimas.²⁰¹

Considero procedente a afirmação do professor Régis Fernandes de Oliveira quando propõe a interpretação em conjunto do art. 155, §2º, XII, “g” da Carta Constitucional com a necessidade de diminuir as desigualdades regionais (art. 3º, III) e a existência de diferenças econômicas e sociais entre os estados, o que inviabiliza a exigência de maioria para aprovação de benefícios fiscais de ICMS. No entanto, penso que o alvo principal de sua tese da inconstitucionalidade do art. 2º, §2º, da LC 24/75 é a exigência de unanimidade para a aprovação desse benefício, a qual entende como incompatível com a democracia, sendo crível a exigência do quórum de maioria absoluta. Tal construção, em meu entendimento, funda-se em aspectos de ordem procedimental. Proponho que, a análise e verificação de compatibilidade dos incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos estados membros deva se dá em um plano substancial, especialmente diante dos direitos fundamentais inscritos e prestigiados pela Carta Magna em vigor, que melhor será desenvolvido a seguir.

Para Paulo de Barros Carvalho, a questão da concessão dos benefícios fiscais de ICMS e da própria guerra fiscal, deve ser vista em conformidade com os princípios que regem a ordem constitucional brasileira. Para tal, o sistema normativo brasileiro deve ser visto como um todo, em sua inteireza lógico-semântica, fugindo de construções que se mantenham atreladas à literalidade do texto, mas que estejam em descompasso com a ordem jurídica em vigor. Deve vigorar, portanto, o método de

²⁰¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. In: __; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS.** São Paulo: Noeses, 2012. p. 13-14. p. 850; 868.

interpretação sistemático como método interpretativo por excelência. Assim, as normas jurídicas que vedam a concessão de benefícios fiscais de ICMS que não aprovados de forma unanime pelos entes subnacionais, devem ser interpretadas como integrantes do ordenamento jurídico, devendo ser interpretadas de maneira sistêmica.^{202 203}

Segundo esse entendimento de Paulo de Barros Carvalho, os princípios, como vetores axiológicos que são, devem orientar a interpretação desta regra. Aqui, os princípios são preceitos fortemente carregados de valor e que tem papel sintático no conjunto, pelo que exercem significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vetor de compreensão de múltiplos segmentos. Os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servido de agregação num dado feixe de normas.²⁰⁴

Paulo de Barros Carvalho considera que os alicerces do Estado brasileiro são os princípios federativo e o republicano, sendo que este último está intrinsecamente ligado aos direitos e garantias fundamentais. Tal assertiva reside no fato de os princípios em questão estarem expressamente previstos no art. 1º do texto em vigor, assim como por estarem implícita ou explicitamente constantes em outros dispositivos constitucionais. O conteúdo de significação obtido com a interpretação de cada texto legal deve ser confrontado com todos os princípios que regem o ordenamento.²⁰⁵

Sendo os benefícios fiscais instrumentos aptos a propagar a extrafiscalidade, como os quais se podem, por exemplo, fomentar grandes iniciativas de interesse público, incrementar a produção e o consumo, gerando, desenvolvimento sócio-econômico, devem esses veículos indutores de renúncia de receita se voltar a atingir

²⁰²CARVALHO, Paulo de Barros de. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 23-94.

²⁰³Para Paulo de Barros Carvalho, "O método de interpretação sistemático, momento em que o intérprete se volta para o sistema jurídico para observar, detidamente, a regra em cotejo com a multiplicidade de comandos normativos que dão sentido de existência ao direito positivo. É nesse intervalo que o exegeta sopesa os grandes princípios, indaga dos postulados que orientam a produção das normas jurídicas nos seus vários escalões, pergunta das relações de subordinação e de coordenação que governam a coexistência das regras. O método sistemático parte, desde logo, de uma visão grandiosa do direito e intenta compreender a lei como algo impregnado de toda a pujança que a ordem jurídica ostenta". Cf. CARVALHO, 2004, p. 98.

²⁰⁴CARVALHO, 2012, p. 28-29.

²⁰⁵Ibid., p. 30; 45.

objetivos extrafiscais, especialmente aqueles previstos no art. 3º da CF, como a redução das desigualdades regionais e sociais, a erradicação da pobreza e a promoção do emprego, especialmente onde haja grande desemprego. Dado o traço extrafiscal dos incentivos fiscais, o art. 151, I, parte final, da CF/88 faculta a instituição desses benefícios para promover o desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país. Por isso, as normas instituidoras de incentivos fiscais de ICMS são bem vindas quando voltadas à promoção dos objetivos fundamentais da República.²⁰⁶

Diante disso e considerando a LC 24/75 fora editada em um contexto constitucional em que os convênios funcionavam como instituidores de benefícios fiscais de ICMS e não instrumentos de autorização para que os Estados possam conceder os incentivos, como hoje ocorre, a regra prevista nesta lei, no sentido de que as renúncias de receita de ICMS devem ser autorizadas previamente de forma unânime pelos entes subnacionais, devem ser mitigadas em situações peculiares, quando as disparidades sócio-econômicas dos Estados assim justificarem.²⁰⁷

Da forma como está posta, a exigência de unanimidade não se mostra apropriada à realidade brasileira, pois os estados menos desenvolvidos e com menor capacidade de atrair investimentos acabam prejudicados por não poderem oferecer atrativos fiscais aos investidores, em detrimento da efetivação do objetivo de reduzir as desigualdades regionais. Portanto, para Paulo de Barros Carvalho, a aludida regra da unanimidade mostra-se inócua quando estiver em pauta o estímulo ao desenvolvimento de unidades federativas que, comprovadamente, se encontrem em situação econômico-produtiva precária. Para tal, sugere a redução do quórum de aprovação para 2/3 (dois terços) nas situações relativas a empreendimentos em estados com déficit econômico produtivo, mediante o estabelecimento de quesitos específicos e claros, para que se estimule o desenvolvimento dos Estados menos favorecidos, com a consequente redução das desigualdades regionais.²⁰⁸

Vislumbro mérito na proposta do mestre Paulo de Barros Carvalho, especialmente por admitir a necessidade de flexibilizar a regra da unanimidade para a

²⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros de. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS.** São Paulo: Noeses, 2012. p. 38-40.

²⁰⁷ Ibid., p. 55.

²⁰⁸ Ibid., p. 56-57; 92.

autorização de benefícios fiscais de ICMS, e por cotejar a interpretação do respectivo comando legal e constitucional com os princípios que regem a ordem jurídica brasileira. No entanto, observo que o entendimento do ilustre professor concentra na diminuição das desigualdades regionais, como se focasse o crescimento econômico das unidades federadas menos industrializadas, para que atinjam resultados semelhantes aos dos Estados com maiores PIB (produto interno bruto).

Penso que a política de concessão de benefícios fiscais de ICMS deve pautar-se não no mero crescimento econômico igual entre os Estados, mas acima de tudo na efetivação dos direitos fundamentais dos indivíduos, onde quer que eles se encontrem, sejam nos estados mais ricos economicamente, sejam nos estados com menor PIB. Aliás, deve-se lembrar que mesmo nos estados mais forte economicamente, muitos indivíduos que neles habitam são excluídos do gozo de direitos fundamentais. Assim como a redução das desigualdades regionais é objetivo fundamental da República, também o é a redução das desigualdades sociais. O desenvolvimento que entendo ser objetivo da República não é aquele meramente econômico, mas aquele que visa a ampliar a capacidade das pessoas realizarem funcionamentos na sociedade, que perpassa, indubitavelmente, pela efetivação de direitos fundamentais, como ensina Amartya Sen.

É essa visão integrativa entre benefícios de ICMS e direitos fundamentais, ainda que não precedidos os primeiros de autorização dos estados no CONFAZ, que defendemos no presente trabalho, conforme será explicitado melhor na seção seguinte.

5.2 COMPATIBILIZAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO PELO ICMS E DAS LIMITAÇÕES À CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS EM FACE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Pretende-se aqui afirmar a necessidade de pautar tanto a imposição tributária do ICMS quanto os benefícios fiscais relativos a esse imposto com os direitos fundamentais consagrados no texto Constitucional.

Desta maneira, revela-se a importância dos recursos arrecadados pelo ICMS para o financiamento de ações, políticas e serviços públicos estatais que se destinem à

efetivação dos direitos fundamentais. Por outro lado, também entendo que, diante da necessidade de efetivar de forma direta os direitos fundamentais, especialmente aqueles de índole social, é de grande valia a concessão de benefícios fiscais de ICMS, segundo os quais com a renúncia de receita tributária, a circulação de mercadorias ou serviços se propõe a ser desonerada, o que deve, ao menos em tese, facilitar, a aquisição do bem ou do serviço pelo consumidor final.

Cabe aqui mencionar a configuração do ICMS como imposto indireto, uma vez que o ônus financeiro de sua incidência tributária é repassada do sujeito passivo (contribuinte de direito) para um terceiro, qual seja o adquirente da mercadoria ou serviço em circulação, que o ocupa o papel de contribuinte de fato.

Nessa direção, tendo em vista a repercussão econômica do ICMS para o consumidor final, é necessário que as alíquotas e se for o caso, as hipóteses de não incidência, devam levar em conta a essencialidade dos produtos e serviços e não a situação pessoal do sujeito passivo da relação jurídica tributária, conforme ensina Humberto Ávila, advindo aí o princípio da seletividade. Se assim não fosse, não se admitiriam benefícios fiscais ou alíquotas baixas na tributação de alimentos básicos e remédios, uma vez que os contribuintes de direito nesses casos tendem a ser conglomerados empresariais, de alto poder econômico. Em outras palavras, o Estado não deve tributar alimentos necessários à subsistência, pois a aquisição deles indica menor capacidade contributiva do consumidor final, da mesma forma que deve ser estimulada a obtenção de bens necessários à proteção da dignidade humana, da vida e da saúde.²⁰⁹

Klaus Tipkes e Douglas Yamashita entendem que o princípio da seletividade recomenda que o ICMS tenha sua carga tributária de acordo com o grau de necessidade humana do consumo de cada mercadoria ou serviço, onerando ou desonerando a satisfação dessas necessidades. A satisfação de necessidades humanas pauta o consumo, o que faz o princípio da seletividade onerar o consumo final. Para esses autores, a capacidade contributiva é verificável no âmbito dos impostos indiretos, como o ICMS, pois a primeira não se concretiza apenas do ponto de vista da pessoa, mas também do objeto. Por isso, de acordo com a mercadoria ou

²⁰⁹AVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saravia, 2008. p. 394-396.

serviço em circulação, fica denotado o grau de essencialidade que carrega para a satisfação de necessidades mais ou menos elementares, revelando a necessidade de imposição de menor ou maior carga tributária, respectivamente. Não deixa de ser verdade também que, até mesmo pelo traço da não cumulatividade, o ônus financeiro do ICMS incide sobre o consumidor final, que será definitivamente onerado em sua renda ao adquirir a mercadoria ou serviço, sendo o consumo final o bem tributável nesse imposto. A aquisição da mercadoria pelo consumidor final representa o sacrifício definitivo de renda acumulada, uma vez que nas demais operações de circulação de mercadoria da cadeia produtiva, o ônus tributário do ICMS é repassado nas operações seguinte, em virtude do princípio da não cumulatividade.²¹⁰

Em síntese, para os impostos indiretos, como o ICMS, o princípio da seletividade funciona como instrumento de aplicação do princípio da capacidade contributiva aos contribuintes de fato, quais sejam os consumidores finais, que suportam o ônus financeiro da exação.²¹¹

Estará presente, ao menos em princípio, quando da concessão de benefícios fiscais de ICMS que visem à implementação, de forma direta, de direitos fundamentais, a extrafiscalidade da tributação e realização da justiça distributiva, que atua no sentido da melhor distribuição de renda, da diminuição da pobreza²¹² e da efetivação dos direitos fundamentais.

No entanto, como *obstáculo* -- ou etapa, dependendo do ponto de vista -- a Constituição Federal de 1998, em seu art. 155, §2º, XII, “g,” combinado com o art. 1º da Lei Complementar Federal 24/75, impõe que a concessão de benefícios fiscais de ICMS pelos estados-membros e pelo Distrito Federal deve ser antecedida por convênios unanimemente deliberados e autorizados pelos demais estados, no CONFAZ.

Cabe aqui não ignorar e rememorar, conforme já exposto no Capítulo 3, desta dissertação, que as aludidas limitações às concessões de benefícios fiscais de ICMS

²¹⁰TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 108-111.

²¹¹CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 95-97.

²¹²Lembre-se que a definição de pobreza aqui abraçada é a trazida por Amartya Sen, qual seja a privação de capacidade de realização de funcionamentos no contexto social.

pelos estados encontram fundamentos e visam à preservação do equilíbrio fiscal federativo. Com isso, busca-se evitar que as renúncias de receita de ICMS sejam utilizadas pelos estados como forma de atrativo de investimentos e empreendimentos econômicos, causando concorrência deletéria entre si e efeitos danosos na federação, afetando seu equilíbrio financeiro.

Nesse diapasão, deve-se ter em conta que o ICMS é um imposto de grande importância fiscal na federação, sendo responsável por grande parte da arrecadação tributária dos estados. Tal questão ganha especial importância quando se considera que as receitas tributárias são as maiores fontes de financiamento das despesas públicas, dentre as quais se deve ressaltar aqueles relacionados aos programas sociais, assistenciais e de infra-estrutura dos entes federados.

Portanto, não é exagerado inferir que a necessidade de preservação do equilíbrio fiscal entre os estados não se cinge simplesmente a evitar que um estado possa atrair investimentos econômicos para seu território apenas com base na renúncia de receitas de ICMS e prejudicar outro estado que estaria mais ou tão apto a receber aquele empreendimento, principalmente se forem consideradas outras questões como logística, mercado consumidor e infra-estrutura. A questão vai mais além: o reforço ao equilíbrio fiscal e o combate à guerra fiscal devem militar em favor da não utilização exagerada de benefícios fiscais ao ponto que possam comprometer, em toda a federação, o ingresso de receitas nos cofres públicos e, conseqüentemente, prejudicar o financiamento de políticas públicas.

Vale aqui destacar que as políticas públicas estão intrinsecamente ligadas à efetivação de direitos fundamentais. Nesse diapasão, para Flávia Souza Dantas Pinto²¹³, as políticas públicas são decisões coletivamente vinculantes, eletivas de prioridades que direcionam e coordenam as atividades públicas e privadas, a fim de universalizar a inclusão de pessoas nos subsistemas sociais, bem como destinadas à remoção de obstáculos ao gozo de direitos fundamentais, resultando em medidas instrumentalizadas e controladas pelo sistema jurídico e financiadas por recursos

²¹³apud TOMÉ, Fabiana del Padre. A extrafiscalidade tributária como instrumento para concretizar políticas públicas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Tributação e desenvolvimento**: homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Noeses, 2011. p 202.

públicos e privados, a fim de dar uma resposta adequada a determinado problema social.

O direito, tanto ao determinar a tributação de determinado fato que expresse riqueza do contribuinte, quanto ao dispensar a exigência do tributo em princípio exigido, por meio dos benefícios fiscais, atua como instrumento para a concretização de políticas públicas e, conseqüentemente, da realização de direitos fundamentais. É nesse sentido que podem os benefícios fiscais, como os do ICMS, serem utilizados, em sua função extrafiscal, para fomentar iniciativas de interesse público, como a promoção do desenvolvimento. Por isso, por meio das disposições normativas tributárias, desencorajam-se práticas que, embora sejam lícitas, sejam indesejadas, assim como podem incentivar condutas almeçadas pela sociedade, justamente por intermédio dos benefícios fiscais.²¹⁴

Portanto, os tributos tanto custeiam a promoção de políticas públicas que efetivem direitos fundamentais, como os benefícios fiscais podem fomentar atividades ou a aquisição de mercadorias – em se tratando de impostos sobre o consumo -- que venham facilitar a fruição dos direitos fundamentais.

Nesse contexto, entende-se necessário ressaltar os direitos sociais que muitas vezes são objetos dessas políticas públicas, como saúde, educação, alimentação e o direito à moradia, dentre outros. Sabe-se que estes direitos são promovidos e efetivados principalmente por meio do Estado, especialmente para aqueles que não podem se valer de alternativas privadas para usar os respectivos serviços, como escolas particulares e planos de saúde. Por isso, a vedação à concessão de benefícios fiscais de ICMS de forma unilateral pelos estados e como instrumento de atratividade de empreendimentos econômicos procura também resguardar que os estados se empenhem tanto em atrair esses empreendimentos para dentro de suas fronteiras ao ponto de, para atingir tal intento, acabar por reduzir suas receitas tributárias e, com isso, prejudicar a realização de políticas e serviços públicos que venham a promover os direitos fundamentais sociais, econômicos e culturais, especialmente daqueles que não podem satisfazê-los senão por meio do Estado.

²¹⁴TOMÉ, Fabiana del Padre. A extrafiscalidade tributária como instrumento para concretizar políticas públicas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Tributação e desenvolvimento**: homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Noeses, 2011. p. 209-211.

É nesse sentido, aliás, que as renúncias de receita tributária de ICMS devem ser concedidas com cautela e observar restrições que visam à preservação do equilíbrio financeiro e orçamentário do Estado, como as medidas de compensação e de planejamento previstas no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, assim como mecanismos de transparência orçamentária, como determina o art. 165, §8º da Constituição Federal de 1988.²¹⁵

Os direitos fundamentais, quer eles sejam políticos, civis, econômicos, sociais e culturais estão consagrados em diversos pontos do texto Constitucional em vigor, ressaltando-se a grande relevância conferida à sua efetivação pelo constituinte originário, assim como pode inferir que o objetivo de implementação desses direitos fundamentais para a população deve condicionar a atuação de todos os entes federativos.

Para Lênio Streck²¹⁶, os objetivos fundamentais da República são os vetores do dirigismo, identificando o regime constitucional vigente, pois remete ao tipo de Estado, ao regime político, aos valores do ordenamento e aos fins do Estado. Mais que isso, os objetivos da República sintetizam política e juridicamente os princípios ideológicos manifestados na Constituição. Para o referido professor, a teoria da Constituição deve conter um núcleo básico que albergue as conquistas civilizatórias do Estado democrático e social de direito, tendo como elementos centrais de democracia e os direitos fundamentais-sociais. A esses elementos centrais, comuns a todos os países que adotam formas democráticas e constitucionais de governo, há um núcleo específico em cada Constituição, que sempre variará de Estado para Estado. Esses núcleos específicos são os direitos fundamentais sociais presentes em cada texto, que estejam aptos a atender as promessas da modernidade.

²¹⁵Em que pese nosso entendimento de que as renúncias de receita de ICMS devem observar o disposto no art. 14 da LRF, cumpre informar que Roque Carrazza (2009, p. 522 e s.s.) entende que tais restrições não se aplicam aos incentivos fiscais de ICMS, pois entende que a Lei de Responsabilidade Fiscal é lei federal, aplicável apenas à União, e que bastam os convênios autorizativos concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal no CONFAZ, uma vez que o ICMS tem feição nacional e que deve ser uniforme em todo o território nacional, sendo manifesto o interesse nacional quando um benefício fiscal de ICMS é aprovado nos termos exigidos pela Constituição Federal e pela Lei Complementar 24/75.

²¹⁶STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso**: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 166.

Portanto, o poder público não poderá dispor livremente da Constituição, pois as ações e as leis editadas devem ter em pauta os pilares básicos do Estado democrático de direito (democracia e implementação dos direitos fundamentais e sociais). Por isso, não basta que assegure-se os procedimentos básicos da democracia²¹⁷, mas que se entenda e aplique a Constituição como algo substantivo, justamente por conter direitos fundamentais, sociais e coletivos que o poder constituinte elegeu como passíveis de realização. Nesse diapasão, os princípios constitucionais, como aqueles elencados como objetivos fundamentais da República tornam-se obrigações jurídicas.²¹⁸

Diante disso, vêem-se que a realização dos direitos fundamentais/sociais se apresentam como um dos pilares do Estado democrático e que devem ser consagrados implícita e explicitamente, como normas dirigentes da Constituição Federal de 1988, devendo pautar as ações políticas e legislativas, além de irradiar sobre a interpretação das demais normas do ordenamento jurídico brasileiro.

Tamanha, é a força dos direitos fundamentais como princípios de grande influência na ordem jurídica brasileira que o art. 5º, §1º, da CF/88 determina sua aplicabilidade imediata.²¹⁹

Vê-se, portanto, a importância que os direitos fundamentais desempenham na ordem jurídica brasileira. Por isso, entendemos que sua proteção e efetivação devem constar como princípios que são, dos testes da adequação e da justificativa quando da resolução de um caso concreto, nos termos da teoria do direito como integridade de Dworkin. Devem, portanto, ser tomados como elementos garantidores da unidade e da coerência da ordem jurídica brasileira. Logo, eventuais concorrências entre princípios devem buscar atender à realização dos direitos fundamentais.

²¹⁷ Esta visão mais substancial, em favor dos princípios e dos direitos fundamentais, que entendemos dever prevalecer. Embora reconheçamos o mérito da proposição de Régis Fernandes de Oliveira (2012), exposta na seção 5.1 da presente dissertação, ao afirmar que a regra da unanimidade para a autorização de benefícios fiscais de ICMS é contrária à democracia e a resolução de controvérsias quando há dissenso, sendo preferível a regra da maioria absoluta, entendemos que esta repousa em fundamentos essencialmente de natureza procedimental.

²¹⁸ STRECK, 2011, p. 171

²¹⁹ De acordo com esse dispositivo, Sarlet, entende que todos os órgãos públicos e particulares estão vinculados aos direitos fundamentais, sendo que os primeiros devem aplicá-los e os segundo a cumpri-los, assim como o Poder Judiciário deve aplicar imediatamente suas normas definidoras, independentemente de não estarem esses direitos totalmente concretizados. Sustenta ainda, que os direitos fundamentais possuem uma força jurídica reforçada em relação às demais, sendo dotados de maior aplicabilidade e eficácia. Não se pode negar aos direitos fundamentais essa condição privilegiada, sob pena de retirar-lhes a fundamentabilidade. Cf. SARLET, 2007, p. 282-286.

Por todo o exposto, conclui-se que as limitações às concessões unilaterais de benefícios fiscais²²⁰ de ICMS devem ser fundamentadas nos direitos fundamentais, na medida em que as receitas tributárias deste imposto devam ser utilizadas, em grande medida, para implementar os referidos direitos.

No mais, os benefícios fiscais de ICMS não podem se afastar dos parâmetros da extrafiscalidade e da seletividade, as quais recomendam discriminações positivas entre os contribuintes – e não privilégios odiosos²²¹ -- a fim de que sejam efetivados os direitos fundamentais, especialmente daqueles que se encontram em situação de maior vulnerabilidade, conforme exposto no capítulo 4.

De igual forma, os incentivos fiscais, quando destinados a desoneração tributária de circulação de mercadoria e serviços tidos como essenciais para o atendimento dos direitos fundamentais mais elementares são capazes de realizar a justiça distributiva, uma vez que se destinam para o combate da pobreza e para melhorar a vida dos mais necessitados, como ensina o princípio da diferença de John Rawls.

Cabe aqui questionar: e quando os benefícios fiscais de ICMS se voltam a atividades que buscam a efetivação de direitos fundamentais, Devem eles ser considerados válidos ainda que não tenham sido objeto de deliberação unânime por todos os estados membros e pelo Distrito Federal no CONFAZ, como determina a Constituição Federal de 1988 c/c art. 1º da LC 24/75?

Para tal questão, a nossa resposta é positiva.

Cabe desde já refutar que, com isso, estejamos a negar a validade irrestritamente ao disposto nos dispositivos legais e constitucionais em comento, até mesmo porque, conforme já mencionado, a justificativa, o fundamento dessas regras

²²⁰Sobre o alcance do termo “benefícios fiscais”, no corte metodológico realizado na presente dissertação, deve-se remeter aos eventos descritos no art. 1º da Lei Complementar 24/75, conforme exposto na seção 3.2.1

²²¹Relembre-se que os benefícios fiscais que consistem em privilégios odiosos são os concedidos em dissonância com a capacidade contributiva, aos direitos fundamentais e ao princípio da isonomia, conforme explicitado na seção 4.3.1 desta dissertação. Especialmente no que se refere à isonomia, é necessário que seja concedido tratamento paritário entre contribuintes que estejam em situações semelhantes, para que os benefícios fiscais não criem concorrência desleal em favor do beneficiado. Vislumbro como recomendável que as renúncias de receitas incidam da forma mais objetiva possível, classificando não os contribuintes beneficiários, mas as mercadorias ou serviços cuja circulação não será tributada pelo ICMS.

residem na preservação do equilíbrio financeiro na federação e que se evitem competições deletérias entre os Estados na atração de empreendimentos tendo por base benefícios fiscais de ICMS, o que certamente deve ser repellido pela ordem jurídica brasileira.

Não obstante isso, as vedações em questão não podem impedir que a circulação de mercadorias e serviços, que proporcionem a seus adquirentes a fruição de direitos fundamentais sejam beneficiados por meios de isenções – totais ou parciais --, reduções de bases e cálculo, remissão, anistia ou quaisquer dos outros benefícios fiscais descritos nos art. 1º da LC24/75, ainda que os atos concessivos de tais benefícios não tenham passado pela deliberação unânime dos demais Estados e do Distrito Federal no CONFAZ.

É conveniente, também, que, em tais benefícios fiscais, não esteja presente a chamada “guerra fiscal”, ou seja, quando não esteja em perigo o equilíbrio federativo fiscal. Em outras palavras, desde que não haja um comprometimento substancial das receitas tributárias ao ponto de inviabilizar os serviços e políticas públicas estatais que se propõe à realização dos direitos fundamentais e que não exista concorrência predatória entre os estados, devemos admitir benefícios fiscais de ICMS quando estes se voltem diretamente à garantia dos direitos fundamentais.

Desta forma, o respeito aos direitos fundamentais também deve vedar que as renúncias de receita de ICMS cheguem a tal ponto que inviabilizem a promoção de políticas e serviços públicos essenciais aos direitos dos jurisdicionados, especialmente os direitos sociais, como saúde, educação, alimentação, moradia, dentre outros.

No que se refere ao desenvolvimento, o qual usualmente aparece como justificativa para a concessão de benefícios fiscais de ICMS, este assim como os demais objetivos fundamentais da República, inscritos no art. 3º da CF, especialmente a redução das desigualdades sociais e regionais, devem ser entendidos em consonância com a realização dos direitos fundamentais, visando, acima de tudo, a pessoa e não o mero crescimento econômico de conglomerados, como ensina Amartya Sen.

Em alguns casos, aqui hipoteticamente sugeridos, entendo que não deve persistir a inconstitucionalidade de benefícios fiscais de ICMS quando concedidos por

estado membro sem anuência unânime dos demais no CONFAZ quando estas renúncias venham a efetivamente promover direitos fundamentais e não causar desequilíbrio fiscal na federação e no próprio estado promovente.

Por exemplo, uma lei estadual deve, em meu entendimento, prevalecer quando concede isenção de ICMS em produtos destinados ao apoio à educação, como lousas, papel, carteiras escolares, dentre outros, se destinados a escolas públicas ou aqueles destinadas a finalidades filantrópicas, pois estar-se-ia protegendo, acima de tudo, o direito à educação, previsto no art. 6º da CF/88 como direito social e tratado com mais minúcia nos art. 205 a 214 do Texto Constitucional em vigor.

Outras situações em que os direitos fundamentais sejam contemplados e suas realizações facilitadas por meio de renúncias de benefícios fiscais de ICMS podem ser sugeridas: lei instituindo isenções, totais ou parciais do ICMS decorrente da comercialização de materiais de construção a serem utilizados em casas populares para população de baixa renda, a fim de efetivar o direito à moradia; lei concedendo redução de base de cálculo ou crédito presumido em operações mercantis decorrentes da comercialização de armamentos especiais destinado às forças armadas ou às polícias militares para combater a criminalidade e proporcionar o direito à segurança pública; anistia excluindo a exigibilidade dos acréscimos legais dos créditos tributários de ICMS decorrentes de operações mercantis de mercadorias que foram destinadas à programas assistenciais dos governos ou de entidades do chamado “terceiro setor” que tenham por objetos prestar assistência aos desamparados (art. 6º, Caput, CF/88) e reduzir as imensas desigualdades sociais que se percebe na sociedade brasileira, com o escopo de erradicar a pobreza (art. 3º, III, CF/88).

Em casos como estes já citados, entendemos que, mesmo não havendo convênios autorizadores e prévios para concessão de benéficos fiscais de ICMS, em se tratando de atividades diretamente relacionadas à efetivação dos direitos fundamentais, especialmente aqueles de índole social e destinados aos jurisdicionados que apenas podem ser valer do poder público ou de entidades sem fins lucrativos para efetivá-los, devem ser considerados válidos no ordenamento jurídico brasileiro, a despeito de contrariarem a literalidade do art. 155, §2º, XII, “g”, da CF/88.

Isso porque a efetivação dos direitos fundamentais deve ser considerada mais abrangente que o impedimento absoluto de concessão unilateral desses benefícios fiscais pelos estados membros, pelo amplo prestígio que a Constituição outorgou a esses direitos, inclusive prevendo-os como de aplicabilidade imediata, nos termos do art. 5º, §1º, da CF/88.

Portanto, deve a análise ser pautada pela realização dos direitos fundamentais. Se as renúncias de receita de ICMS, ainda que concedidas de forma unilateral pelo Estado, efetivarem, diretamente, os direitos fundamentais, especialmente aqueles de índole social, devem esses benefícios prevalecerem sobre a restrição trazida pelo art. 155, §2º, XII, “g”, da CF/88.

No mais, uma opção em favor da efetivação dos direitos fundamentais vem a contemplar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, esculpidos no art. 3º, especialmente a erradicação da pobreza, a diminuição das desigualdades sociais e regionais e a garantia do desenvolvimento nacional, tidos por Lênio Streck, conforme já mencionado, como vetores do dirigismo constitucional brasileiro atual, remetendo aos valores do ordenamento e aos fins do Estado. Ou seja, esses objetivos fundamentais sintetizam política e juridicamente os princípios ideológicos manifestados na Constituição.

Tal solução vem ao encontro também do direito como integridade, como proposto por Ronald Dworkin, uma vez que os testes da justificativa e da adequação são atendidos. O primeiro remete à consagração dos direitos fundamentais no texto constitucional brasileiro, observando as decisões políticas passadas do constituinte originário e derivado. A cada vez que é formulado um mecanismo coerente e apto a efetivar um direito fundamental consagrado pela Constituição, por exemplo, uma renúncia de receita tributária que seja fomentador de sua realização, os princípios e valores que nortearam os constituintes são reforçados.

O teste da adequação também é atendido quando, ao se projetar para o futuro, consegue-se contemplar um instrumento capaz de incluir social e juridicamente pessoas que estejam privadas dos seus direitos fundamentais. Assim, busca-se cultivar

valores e princípios de sociedades preocupadas com o desenvolvimento acima de tudo do ser humano e sob o enfoque da fraternidade.²²²

Relembrando-se, para atender aos ditames aqui mencionados, os benefícios fiscais de ICMS não podem afetar o equilíbrio federativo fiscal entre os estados membros, ao ponto de causarem grandes quedas de arrecadação e inviabilizarem a promoção de políticas e serviços públicos pelo poder público, os quais por sua vez devem atuar para reduzir as defasagens de direitos que grande parcela da população experimenta.

O foco principal deve estar sempre voltado aos direitos fundamentais, atendendo aos anseios da integridade e coerência do sistema jurídico brasileiro, dado a amplo prestígio que a Constituição Federal conferiu a esses direitos.

5.3 ANÁLISE DE ALGUMAS LEIS ESTADUAIS CONCESSIVAS DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS E CONVÊNIOS DO CONFAZ

O Estado do Ceará, por meio da lei ordinária 14.560²²³, de 21 de dezembro de 2009, concedeu isenção de ICMS nas prestações com alimentos enquadrados no programa nacional de fortalecimento da agricultura familiar (Pronaf) e, destinadas ao atendimento das demandas de suplementação alimentar e nutricional dos programas sociais do Estado. Nesse caso, ainda que os benefícios não tenham sido concedidos observando os ditames do art. 1º da LC 24/75, que por sua vez se funda no art. 155, §2º, XII, “g” da CF/88, devem ser considerados válidos no ordenamento jurídico brasileiro. Isso porque eles militam em favor de um direito fundamental social, qual seja o direito à alimentação, o qual se encontra inserido, inclusive no texto do art. 6º do Texto Maior. Não verifico que o Estado do Ceará tenha concedido esta isenção para atrair empreendimentos econômicos vultuosos para dentro de seus limites territoriais e que tenha provocado concorrência deletéria perante os demais estados federados. Ou

²²²A verificação dos testes da adequação e da justificativa, como proposto por Dworkin, fica mais clara com a análise de leis e acórdãos de tribunais, a seguir realizada.

²²³CEARÁ (Estado). **Lei Nº 14.560**, de 21.12.09. Dispõe sobre a isenção do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação... Disponível em: <<http://www.al.ce.gov.br/index.php/lei-ordinaria>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

seja, não encontramos aqui os fundamentos principais que se impõe às limitações às concessões de incentivos fiscais unilaterais de ICMS unilateralmente, seja qual for a necessidade de preservação do equilíbrio federativo fiscal e o combate à guerra fiscal.

Não obstante as hipóteses sugeridas acima, deve-se ressaltar que o CONFAZ, em algumas situações caminha na direção de buscar efetivar direitos fundamentais, autorizando que os estados concedam benefícios fiscais de ICMS sobre atividades relacionadas a esses direitos.

Nesse sentido, cabe ressaltar que o direito à informação e liberdade de expressão do pensamento, forte nos incisos IV e VI do art. 5º da Carta Constitucional em vigor, foi prestigiado pelo convênio 53/91, o qual autorizou alguns estados a conceder isenção de ICMS quando do desembaraço aduaneiro de máquinas e equipamentos, sem similar produzidos no país, em favor de empresa jornalística ou editora de livros, destinados a emprego exclusivo no processo de industrialização de livros, jornal ou periódico e de máquinas e equipamentos, sem similar produzidos no país, para empresas de radiodifusão, para emprego exclusivo na geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição, ou ampliação de sinais de comunicação. A efetivação dos citados direitos fundamentais por meio dos benefícios fiscais autorizados pelo convênio em questão é reconhecida pela doutrina abalizada de Roque Antonio Carrazza²²⁴.

Igualmente, o direito à alimentação, especialmente daquelas pessoas afetadas por calamidades públicas e que se encontram, por conta disso, em situação de maior vulnerabilidade, foi contemplado pelo convênio ICMS 54/2012, o qual concede isenção do ICMS nas saídas interestaduais de rações para animais e dos insumos utilizados em sua fabricação, cujos destinatários estejam domiciliados em municípios com situação de emergência ou de calamidade pública declarada em decreto governamental, em decorrência da estiagem que atinge o semi-árido brasileiro. Igualmente, o direito fundamental acima mencionado foi prestigiado pela autorização concedida pelo convênio 89/2007, prorrogado pelo até 31.12.2004 pelo convênio 132/2012, no sentido de isentar do ICMS o fornecimento de alimentação e bebidas não alcoólicas realizados

²²⁴CARRAZZA, Roque Antonio. **Convênios-ICMS e art.14 da Lei de Responsabilidade Fiscal - Sua Inaplicabilidade - Questões Conexas.** [20--]. Disponível em: <<http://www.mt.trf1.gov.br/judice/jud7/convenios.htm>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

por restaurantes populares integrantes de programas específicos instituídos pela União, Estado ou Municípios.

O direito fundamental também à saúde vem sendo contemplado por diversos convênios que autorizam os estados a concederem isenção sobre de ICMS em operações mercantis que envolvam medicamentos, como o convênio 140/01, atualmente prorrogado até 31.12.14, por força do convênio 101/12. Também deve-se chamar a atenção para o: convênio 87/02 (prorrogado até 31.12.14 por força do convênio 101/12), que concede isenção deste imposto nas operações decorrentes de medicamentos destinados a órgãos da Administração Direta e Indireta da União, dos Estados e dos Municípios; convênio CONVÊNIO ICMS 117/02, que Autoriza o Estado de Goiás a conceder isenção do ICMS nas importações de soro conservante de córnea pela Fundação Banco de Olhos de Goiás, CONVÊNIO ICMS 95/98, prorrogado pelo convênio 104/11, o qual autoriza a isenção do ICMS nas importações de produtos imunobiológicos, medicamentos e inseticidas, destinados à vacinação e combate à dengue, malária e febre amarela, realizadas pela Fundação Nacional de Saúde; CONVÊNIO ICMS 118, DE 16 DE DEZEMBRO DE 2011, que autoriza Estados e o Distrito Federal conceder isenção do ICMS nas operações internas com medicamentos destinados ao tratamento de câncer. CONVÊNIO ICMS 10/02, que Concede isenção do ICMS a operações com medicamento destinado ao tratamento dos portadores do vírus da AIDS.

Um caso bastante interessante refere-se convênio 05/98, o qual autoriza os Estados que menciona a conceder isenção na importação de equipamento médico-hospitalar. Nos termos da cláusula primeira do referido convênio, alguns estados foram autorizados a conceder o referido benefício na operações envolvendo a entrada de equipamentos médico hospitalares, sem similar produzido no País, realizada por clínica ou hospital, que se comprometa a compensar este benefício com a prestação de serviços médicos, exames radiológicos, de diagnóstico por imagem e laboratoriais, programados pelas Secretarias Estaduais de Saúde ou de Administração, em valor igual ou superior a desoneração, na forma que dispuser a legislação estadual. Bastante salutar a iniciativa. A um, porque busca a efetivação do direito à saúde da população do estado, o qual certamente estará mais resguardado com o uso desses equipamentos

para exames nos pacientes que deles necessitarem. A dois, porque, não obstante estar voltado aos estabelecimentos a clínicas e hospitais que não sejam públicos, os beneficia sob a condição de que parte dos atendimentos e exames realizados seja destinado aos usuários do SUS (Sistema Único de Saúde), em valor que atinja ao menos o montante da desoneração Atitudes como essa, mormente quando o Poder Público reconhece a impossibilidade de importar equipamentos sofisticados e destinados a exames e diagnósticos, busca estimular o setor privado a fazê-lo desde que apresente contrapartida adequada e razoável aos usuários do SUS, que são geralmente aqueles jurisdicionados que não podem pagar por exames em estabelecimentos privados.

Em igual direção, o recente convênio ICMS 146/12 autorizou o Distrito Federal a efetuar transação do ICMS devido na entrada de equipamentos médico-hospitalares importados do exterior, realizada a importação por profissional de saúde, clínica ou hospital, até 31 de dezembro de 2012, com a prestação de serviços médicos ou odontológicos, exames radiológicos, de diagnóstico por imagem e laboratoriais, programados pela Secretaria de Estado da Saúde do Distrito Federal, cujos preços sejam iguais ou superiores ao imposto devido, na forma que dispuser a legislação distrital.

Apenas ressaltamos nossa preocupação que alguns benefícios ou não são aprovados pelo CONFAZ ou quando aprovados não conseguem esgotar todas as possibilidades necessárias para a efetivação de um determinado direito social, como pode não ter mencionado todos os equipamentos e medicamentos necessários para o atendimento da saúde da população. Nesse contexto, cabe mencionar que o citado convênio 05/08 não contemplou todos os Estados com a possibilidade de isenção na importação de equipamentos destinados a exames e diagnósticos de doenças sem similares no país. Ressalta-se que alguns estados, inicialmente beneficiados, foram excluídos do âmbito desse dispositivo autorizador de renúncia de receita, como os estado do Pará e do Rio Grande do Norte, conforme, respectivamente, convênios 143/11 e 41/11. Tais restrições, especialmente em se tratando de Estados com grandes defasagens nas prestações de saúde pública e de altas desigualdades sociais, atuam em desfavor de efetivação dos direitos fundamentais, o que, em nosso

entendimento, contraria os princípios constitucionais relativos a ele, assim como os objetivos fundamentais da República relacionados ao desenvolvimento nacional, à erradicação da pobreza e à diminuição das desigualdades sociais e regionais.

Considero também digno de nota o ocorrido no final do ano de 2012 no Estado do Pará, onde o projeto de lei número de lei ordinária número 338/2007, o qual previa a concessão de benefícios fiscais de ICMS a fim de proteger e facilitar a vida de portadores de doenças crônicas e de portadores de neoplasias malignas (câncer), foi aprovado pela Assembléia Legislativa desse estado. No entanto, o Governador do Estado do Pará, em mensagem enviada 048/12 GG, de 27 de dezembro de 2012, publicada no Diário Oficial do Estado do Pará em 28 de dezembro²²⁵, vetou na íntegra, por inconstitucionalidade, o referido projeto de lei. Algumas das razões do veto, como as alegadas violação à separação dos poderes e a necessidade de lei específica para a concessão de benefícios fiscais (art. 150, §6º, CF/88) não serão objetos análise neste trabalho.

Uma das fundamentações do veto em questão repousou justamente na ausência de convênio prévio autorizando a concessão de isenção de ICMS, como determina a regra do art. 155, §2º, XII, “g” da CF/88 c/c a LC 24/75. Entendo, que, no caso em questão, não levando em conta as demais razões que motivaram o veto, as isenções fiscais de ICMS veiculadas no projeto de lei, se tivessem sido completadas as etapas do processo legislativo constitucional, deveriam ser consideradas flexibilização à aludida regra de autorização prévia unânime de benefícios fiscais de ICMS por convênios entre estados e Distrito Federal, justamente porque as renúncias de receita em questão contemplariam direitos fundamentais daqueles que se encontram em situação de vulnerabilidade, ocasionada por portarem doenças crônicas e neoplasias malignas, especialmente o direito à saúde e à dignidade da pessoa humana. É sabido que, geralmente, os portadores de câncer e doenças crônicas apresentam dificuldades bem maiores de inserção social, pelas dificuldades e custos econômicos que as enfermidades lhes impõe, o que poderia ser mitigado pela isenção de ICMS sobre a

²²⁵ JATENE, Simão. Mensagem N° 048/12-GG Belém, 27 de dezembro de 2012. **Diário Oficial**, n. 32308 de 28 de dezembro de 2012, caderno 2, p. 2. Disponível em: <<http://www.ioepa.com.br/portal/leitor.aspx?id=88932&p=doen%C3%A7as+cr%C3%B4nicas>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

aquisição de mercadorias de bens e serviços essenciais à sua subsistência e boa qualidade de vida. Desta forma, as desonerações de mercadorias e serviços para pessoas que se encontram nas situações de fragilidade provocadas pelas doenças em questão, militam em favor, também, da proteção de seu mínimo existencial, como ensina Ricardo Lobo Torres. Igualmente, tendo prevalecido as isenções de ICMS em questão, estaria sendo facilitada a realização da justiça distributiva, mediante a tentativa de compensação das diferenças daqueles que se encontram com dificuldades mais acentuadas em realizar os funcionamentos na esfera social em que estão inseridos, havendo sintonia com a teoria de Amartya Sen sobre a justiça distributiva.

É importante também mencionar que o direito social à alimentação vem sendo prestigiado pelas isenções de ICMS concedidas aos alimentos destinados ao programa “fome zero”, pelo convênio 18/03, prorrogado até 31.12.12 pelo convênio 01.10 e pelo convênio 94/11, que autoriza os Estados do Acre e Santa Catarina a concederem isenção nas saídas de refeições fornecidas a órgão da administração pública estadual ou municipal, a fim de alimentar seus servidores e os alunos das escolas públicas

5.4 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. O PAPEL DO STF NA VERIFICAÇÃO DA CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS ESTADUAIS CONCESSIVAS DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS QUE VISEM A PROTEÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS

Apesar da jurisprudência majoritária do Supremo Tribunal Federal ser no sentido de que os benefícios fiscais de ICMS quando não precedidos de convênios unanimemente aprovados pelos Estados e pelo Distrito Federal no CONFAZ, encontramos alguns casos em que a necessidade de efetivação dos direitos fundamentais preponderou sobre a regra constitucional e legal em questão.

Nesse sentido, o Pretório Excelso vem negando seguimento a recursos extraordinários de estados membros contra acórdãos de tribunais de justiça estaduais²²⁶ que alargaram o rol de condições para a concessão de isenção de ICMS

²²⁶Exemplos de acórdãos do Supremo Tribunal Federal que confirmam a infirmação de que o Pretório Excelso vem negando seguimento a Recursos Extraordinários:

na aquisição de veículos automotores para portadores de deficiências, como autorizado pelo convênio ICMS 03/2007 do CONFAZ, revogado pelo convênio 38/2012.

Esse convênio, ainda que conceda o benefício tributário aos portadores de deficiência, restringe que o veículo seja dirigido pelo portador de deficiência física. Pode ocorrer, no entanto, de o portador de deficiência ser menor ou portador de enfermidade que o impossibilite de dirigir veículos. Nesses casos, os pais ou responsáveis do portador de deficiência necessitarão do carro para a facilitação da locomoção deste, sendo que o benefício, também concedido nesse caso, vai ao encontro da efetivação dos direitos fundamentais daquele que se encontra nesta situação diferenciada, pelo que a isenção deve ser estendida a casos como este, ainda que o convênio 03/2007 restrinja aos veículos que serão conduzidos pelos portadores de deficiências. De igual forma, a extensão da isenção de ICMS ao responsável do portador de deficiência que utilizará seu veículo em favor do que se encontra naquele estado de vulnerabilidade atende de forma mais adequada o direito à isonomia em relação ao portador de deficiência que pode conduzir veículos automotores.²²⁷

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI 843615 / RS** - Rio Grande do Sul, Agravo de Instrumento. Relator(a): Min. LUIZ FUX, Julgamento: 15/12/2011. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22871475/agravo-de-instrumento-ai-843615-rs-stf>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AG.REG. No Recurso Extraordinário com Agravo 710.070 Paraíba. Relatora :Min. Cármen Lúcia. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 21 de novembro de 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3112479>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AG.REG. No Recurso Extraordinário com Agravo 660.911 Alagoas. Relator :Min. Ayres Britto. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 19 de março de 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1827479>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

²²⁷Vale registrar aqui acórdãos de tribunais estaduais que caminham nessa mesma direção:

MANDADO DE SEGURANÇA – TRIBUTÁRIO – AQUISIÇÃO DE VEÍCULO – PORTADOR DE DEFICIÊNCIA FÍSICA – CONDUÇÃO DO AUTOMÓVEL POR TERCEIRA PESSOA – ICMS – ISENÇÃO – POSSIBILIDADE.

1 – O benefício fiscal conferido aos deficientes físicos demonstra que indeferir requerimento formulado com o fim de adquirir um veículo para que outrem o dirija, levando-se em conta a ausência de condições do impetrante para conduzi-lo, afronta o fim colimado pelo legislador ao aprovar a norma visando a facilitar a locomoção de pessoa portadora de necessidades especiais.

2 – Sopesando os Princípios da Ordem Tributária e os consagrados constitucionalmente incontestável o direito líquido e certo do impetrante para aquisição de veículo com isenção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Segurança concedida. Cf. GOIÂNIA (Estado). Tribunal de Justiça de Goiânia. MS n. 200800371830-GO. Rel. Des. Nelma Branco Ferreira Perilo. **Diário da Justiça de Goiânia**, 06/05/2008. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/20003643/djgo-08-02-2008-pg-22/pdfView>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

APC - MANDADO DE SEGURANÇA - ISENÇÃO DE ICMS - DEFICIENTE FÍSICO - AQUISIÇÃO DE VEÍCULO - INDEPENDENTEMENTE DE POSSUIR CNH - RECURSO E REMESSA NECESSÁRIA

Outro exemplo, em meu entendimento mais consistente ainda, de preponderância de um incentivo fiscal de ICMS unilateral, quando em favor de um direito fundamental, encontro na lei 14.586, de 22 de dezembro de 2004, do Estado do Paraná.²²⁸ Tal lei, em seu artigo primeiro, confere isenção do ICMS nas contas de serviços públicos estaduais próprios, delegados, privatizados de água, luz, telefone e gás de igrejas e templos de qualquer culto, desde que os imóveis estivessem na propriedade ou posse dessas igrejas e que fossem, efetivamente, utilizados para práticas religiosas.

Diante da inexistência de convênio com deliberação unânime dos estados no CONFAZ a respaldar esta lei, o Estado de São Paulo ajuizou perante o Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de Inconstitucionalidade 3421²²⁹, alegando justamente ofensa ao art. 155, §2º, XII, “g” da CF/88 c/c art. 1º da LC 24/75.

Antecipamos que no julgamento desta ação, o STF primou pela efetivação dos direitos fundamentais, aqui a liberdade de culto, em detrimento da exigência de convênio prévio celebrado perante o CONFAZ. No entanto, dada a relevância do

DESPROVIDOS.

1 - O respeito ao princípio da legalidade, contido no artigo 111 do CTN, no sentido de que a norma tributária que outorga isenção deve ser interpretada literalmente, deve ser mitigado, não prevalecendo no caso concreto, já que tal resultaria em ofensa injustificada à isonomia de tratamento que se defere a todos os portadores de deficiência e, portanto, ofensa a comandos da própria Constituição Federal. Não se trata, à evidencia, de interpretar extensivamente o Decreto nº 18.955/1997 para permitir que terceiros satisfaçam o requisito exigido pela lei - veículo a ser dirigido por motorista portador de deficiência física -, mas sim de verificar o real alcance e conteúdo da norma.

2 - Não se mostra razoável a exigência contida no Decreto, segundo o qual a isenção do ICMS só pode ser concedida para veículos a serem conduzidos pelo portador de necessidades especiais. A prevalecer entendimento contrário, todos os portadores de deficiência que não possam conduzir veículo automotor, muitas vezes os que mais necessitam se locomover, como no caso dos autos, não fariam jus ao benefício da isenção tributária, o que viola o princípio da isonomia.

3 - Recurso e remessa necessária desprovidos. Unânime. Cf. DISTRITO FEDERAL (Estado). Tribunal de Justiça do Distrito federal e outros Territórios. Acórdão n.614485, 20110111319745APO, Relator: Romeu Gonzaga Neiva, Revisor: Angelo Canducci Passareli, 5ª Turma Cível. **Diário da Justiça Eletrônico**, 04/09/2012. Pág.: 202. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/40237811/djdf-04-09-2012-pg-202/pdfView>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

²²⁸ PARANÁ (Estado). Lei Assembléia Legislativa do Estado do Paraná nº 14.586 de 22.12.2004. Proíbe a cobrança de ICMS nas contas de serviços públicos estaduais à igrejas e templos de qualquer culto. **Diário Oficial Eletrônico**, de 28 de dezembro de 2004. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/tributario/lei14586pr.htm>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

²²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3421/PR, de 05 de maio de 2010. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento: **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 28 mai 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=611722>>. Acesso em: 10 jan. 2012.

acórdão do referido trabalho para a análise aqui proposta, cabe examiná-lo com um pouco mais de detalhes.

Inicialmente, cabe ressaltar que o Ministro Marco Aurélio, relator, considerou as igrejas e templos de qualquer culto como contribuintes de fato do ICMS cobrado nas contas dos serviços públicos estaduais, pois, embora as contribuintes de direito sejam as empresas públicas ou concessionárias desses serviços, o valor do imposto recairá no preço da fatura, sendo, portanto, suportado pelas entidades religiosas.

Principalmente, o STF entendeu que, no caso em análise, não estava presente qualquer tipo de competição entre os Estados utilizando renúncias de receitas de ICMS, o que tanto os dispositivos constitucionais e legais, assim como os precedentes adotam como justificativa para declarar normas desse tipo como inconstitucionais. Ou seja, as renúncias de receita em questão, por beneficiar igrejas e templos de qualquer culto, não trazem consigo qualquer acirramento concorrencial por empreendimentos econômicos, como ocorria nos casos que serviram de base aos precedentes do Tribunal. Vale transcrever parte do voto condutor do Ministro Marco Aurélio:

A disciplina legal em exame apresenta peculiaridades a merecerem reflexão para concluir estar configurada, ou não, a denominada 'guerra fiscal'. (...) Ao lado da imunidade, há a isenção e, quanto ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, visando a editar verdadeira autofagia, a alínea g do inciso XII do § 2º do art. 155 da CF remete a lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A lei complementar relativa à disciplina da matéria é a número 24/1975. Nela está disposto que, ante as peculiaridades do ICMS, benefícios fiscais não de estar previstos em instrumento formalizado por todas as unidades da Federação. Indago: o preceito alcança situação concreta que objetive beneficiar, sem que se possa apontar como alvo a cooptação, não o contribuinte de direito, mas o contribuinte de fato, presentes igrejas e templos de qualquer crença, quanto a serviços públicos estaduais próprios, delegados, terceirizados ou privatizados de água, luz, telefone e gás? A resposta é negativa.

A proibição de introduzir-se benefício fiscal, sem o assentimento dos demais estados, tem como móvel evitar competição entre as unidades da Federação e isso não acontece na espécie.²³⁰

²³⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3421/PR, de 05 de maio de 2010. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento: **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 28 mai 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=611722>>. Acesso em: 10 jan. 2012.

No julgamento da ADI 3421, podemos aferir que o Supremo Tribunal Federal, ao invés de seguir estritamente a regra do art. 155, §2º, XII, “g”, da CF/88, que exigiria no caso em questão a celebração de convênio prévio no CONFAZ e os precedentes antes já existentes sobre o assunto, procurou uma decisão que fosse coerente com os princípios do ordenamento jurídico brasileiro, especialmente o respeito à liberdade de crença e culto. Além disso, foi relevante a não observância da utilização de renúncia de receita como fomento à guerra fiscal entre os Estados.

A decisão em questão, ao privilegiar o direito fundamental à liberdade de crença e culto, em detrimento das regras constitucionais e legais que vedam a concessão de benefícios fiscais de ICMS não antecedidos por deliberação unânime dos estados, afina-se com a teoria do direito como integridade, de Ronald Dworkin.

A analogia do “romance em cadeia” de Dworkin pode ser observada no voto do Ministro Marco Aurélio, ainda que não tenha sido explicitada. Isso porque o Ministro, ao se pronunciar pela constitucionalidade da citada lei paranaense, se debruçou sobre as razões jurídicas que levaram o Constituinte de 1988 a prever a existência de convênios interestaduais como condição de constitucionalidade das normas concessivas de incentivos fiscais de ICMS, quais sejam a necessidade de preservar o equilíbrio federativo entre os Estados-membros e evitar de renúncias de receita desse tributo ICMS como atração de empreendimentos econômicos, a chamada “guerra fiscal”. Não os encontrando na citada lei paranaense, o Ministro se voltou ainda à preservação de um direito fundamental, no caso a liberdade de crença e de culto. Isso porque os templos das religiões mais diversas, tendo que arcar com o ICMS das contas de serviços públicos essenciais, que lhe seria repassado nas respectivas faturas pelos contribuintes de direito, teriam suas atividades mais dificultadas, pois tal exação tributária não está prevista na imunidade conferida pelo art. 150, VI, “b”, da CF/88.

Segundo Scott Hershovitz²³¹, agir com integridade significa reconhecer que o que foi feito no passado é importante, ao mesmo tempo que exige um comprometimento com uma visão moral e esse comprometimento é aferido por meio de modelos de comportamento ao longo do tempo. No entanto, uma recusa rígida a mudar

²³¹HERSHOVITZ, Scott. Integrity and Stare Decisis. In: ___ (org.). **Exploring law’s empire**. New York: Oxford, 2006. p. 114-116.

conceitos morais ao longo do tempo, quando se está diante de novas informações, não representa um sinal de integridade, mas sim de estupidez. Ou seja, a integridade exige agir de acordo com novas convicções morais, assim como que não se repitam erros passados.

No caso da ADI 3421, o Supremo Tribunal Federal se afastou dos precedentes e da interpretação irrestrita do texto constitucional, pois sua aplicação naquele caso não seria compatível com o direito como integridade. Inicialmente porque, nesse caso, não estaria presente a “guerra fiscal” entre estados, a fim de atrair investimentos econômicos. Além disso, a lei paranaense ora analisada buscou proteger direitos fundamentais e tidos como relevantes para a concepção atual de direito, como é a liberdade de crença e culto.

A decisão judicial da Corte maior atende aos anseios da integridade e coerência com os princípios da comunidade jurídica. Ao primar pela proteção de um direito fundamental, o referido acórdão atende ao teste da adequação às escolhas passadas feitas pelo Constituinte, especialmente a consagração da liberdade de crença e culto e a proteção aos locais em que as manifestações são realizadas no texto do art. 5º, VI e VIII.

No mais, esta decisão atende ao teste da justificativa. Utilizando a metáfora do romance em cadeia de Ronald Dworkin, a avaliação que fazemos é que a decisão em questão corresponde a um capítulo bem escrito do romance. Ou seja, quando prima pela proteção de direitos fundamentais, o julgado em análise atende, em uma mirada prospectiva, para o futuro, os anseios que entendemos serem almejados e fortalecidos pela comunidade jurídica brasileira. Ganha destaque aqui a facilitação das mais diversas e plurais atividades religiosas e de culto, como prevê a Constituição Federal.

Nesse caso, tanto o teste da justificativa quanto o adequação se voltam à proteção dos direitos fundamentais, especialmente aqueles relacionados à liberdade de crença e de culto. Tal confusão entre adequação e justificativa lhes é peculiar, pois conforme afirma Dworkin²³², “não podemos estabelecer uma distinção muito nítida entre a etapa em que o romancista em cadeia interpreta o texto em que lhe foi entregue e a

²³²DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 279.

etapa em que ele acrescenta seu próprio capítulo, guiado pela interpretação pela qual optou”.

O acórdão da ADI 3421, na forma do voto do Ministro Marco Aurélio, reconheceu, a nosso ver, a primazia dos direitos fundamentais na ordem constitucional brasileira, posto que estava em pauta a proteção a um direito fundamental, qual seja a liberdade de crença e de culto, além de ter afastado a guerra fiscal no caso em questão.

Ao Supremo Tribunal Federal, como guardião da Constituição Federal e no exercício do controle concentrado da constitucionalidade das leis estaduais, nos termos do art. 102, I, a, da CF/88, cabe o exame da constitucionalidade dos dispositivos legais estaduais que concedam benefícios fiscais de ICMS que não tenham sido precedidos da anuência unânime dos demais estados e do DF mediante convênios prévios do CONFAZ. Desta maneira o exame da necessidade de flexibilização da regra do art. 155, §2º, XII, “g” do texto constitucional c/c a LC 24/75, deve ser realizado pelo Pretório Excelso, até mesmo porque os direitos fundamentais eventualmente defendidos pelos incentivos fiscais estão previstos e prestigiados pelo texto constitucional.

Até que seja realizado o exame da constitucionalidade pelo STF e seja a norma declarada inconstitucional pelo STF, em sede de controle concentrado, não há que se falar em perda da validade da norma estadual concessiva de benefício fiscal de ICMS. De igual forma, a flexibilização da regra resultante da interpretação conjunta do art. 155, §2º, XII, “g” do texto constitucional c/c a LC 24/75, pela qual os benefícios fiscais de ICMS devem ser antecedidos de convênios unanimemente deliberados pelos Estados e pelo Distrito Federal no CONFAZ, em favor de um direito fundamental não leva a invalidade do comando no ordenamento jurídico brasileiro, pois, em outro caso, pode ser que ela vá prevalecer, especialmente quando não estiver em discussão a aplicação direta de direitos fundamentais e a guerra fiscal estiver presente. Falo isso com base no seguinte entendimento do professor Paulo de Barros Carvalho:

É intuitivo crer que a validade se confunde com a existência, de sorte que afirmar que u’a norma existe implica reconhecer sua validade, em face de determinado sistema jurídico. Do que se pode inferir: ou a norma existe, esta no sistema e ‘e, portanto, válida, ou não existe como norma jurídica. Ainda que o juiz deixe de aplicar uma norma, por entendê-la inconstitucional, opinando por outra ela mais adequada às diretrizes do ordenamento, nem por isso, a regra

preterida passa a inexistir, permanecendo válida e pronta para ser aplicada em outra oportunidade.²³³

Fique assentado que a validade de uma regra independente da verificação de contrariedade ou contraditoriedade com outra norma jurídica. O exame concreto dos vários sistemas de direito positivo chama a atenção para a existência de lacunas e contradições entre as unidades do conjunto. E, não obstante os sistemas costumem trazer a estipulação de critérios com o fim de eliminar eventuais deficiências no instante da aplicação de determinada norma jurídica, ainda que o aplicado escolha um dos preceitos contraditórios, com base na primazia hierárquica (norma constitucional e infraconstitucional), na especialidade (a disposição específica prevalece sobre a geral) ou na preferência cronológica (aplica-se a lei posterior em detrimento a anterior), remanesce a contradição, que somente deixará de haver quando uma das duas regras tiver sua validade cortada por outra norma editada por fonte legítima do ordenamento. Em consequência, ainda que o juiz deixe de aplicar uma norma, por entendê-la inconstitucional, nem por isso a regra preterida passa a inexistir, permanecendo válida e pronta para ser aplicada em outra oportunidade. Apenas quando declarada a inconstitucionalidade em controle concentrado é que a norma deixa de existir no ordenamento jurídico, não mais produzindo seus peculiares efeitos.²³⁴

Em que pese a maioria dos acórdãos do STF, até o momento, serem no sentido da inconstitucionalidade dos incentivos fiscais de ICMS que não sejam precedidos de convênios do CONFAZ e da necessidade de manter o equilíbrio federativo fiscal e evitar efeitos deletérios da guerra fiscal, como a atração de empreendimentos econômicos aos Estados mediante grande renúncia de receita tributária, que pode, inclusive levar a queda na arrecadação de ICMS e prejudicar o financiamento de políticas públicas promotoras de direitos fundamentais, este tribunal, quando entender que o direito fundamental deve ser estimulado mediante a desoneração de determinada mercadoria ou serviço do ICMS, deverá realizar um *distinguishing* em relação aos precedentes majoritários.²³⁵ Foi isso que ocorreu, em meu entender, no julgamento da ADI 3421.²³⁶

²³³CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 449.

²³⁴CARVALHO, Paulo de Barros de. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 75.

²³⁵Conforme ensinam MacCormick & Summers, um precedente, em geral, é universal, por trazer uma opinião fundamentada de um juiz sobre um determinado assunto, não sendo um ato de escolha voluntarística ou decisão arbitrária, mas sim uma decisão que ganha força, como o resultado de uma diversidade de escolhas articuladas por meio de deliberações e discursos racionais. Cf. MACCORMINICK, D. Neil; SUMMERS, Robert S. Further general reflections and conclusions. In: ___; ___ (ed.). **Interpreting precedents: a comparative study**. Aldershot: Ashgate, 1997. p. 543-544. Embora os precedentes sejam, em geral, universais, sua validade não se dá na base do “tudo ou nada”, como acontecem geralmente com os atos decorrentes de procedimentos formais. Sua validade se dá por meio de forças ou pesos, o que faz ele ser ou deixar de ser aplicado em determinados

No mais, o respeito à integridade, especialmente ao prestigiar os direitos fundamentais consagrados na Carta Constitucional, fará o STF seguir seus precedentes dominantes no sentido de serem inconstitucionais os benefícios fiscais de ICMS que não tenham sido autorizados por convênios e que sejam destoados da realização direta de direitos fundamentais, sem que se verifique os proveitos percebidos pela população do estado concedente. Todavia, o Colendo tribunal poderá também, quando necessário efetivar direitos fundamentais e não estiver configurada a guerra fiscal, deixar de aplicar os precedentes dominantes e realizar uma distinção, em favor dos direitos fundamentais.

casos, sob a influência de determinadas circunstâncias. Nesse sentido é que se dão as distinções, que são, na realidade, afastamentos dos precedentes em determinadas circunstâncias, sem importar que sua aplicação tenha sido superada para os casos que se amoldem àqueles de sua concepção inicial. O afastamento dos precedentes também é admitido no direito brasileiro, até mesmo diante de decisões com efeitos vinculantes do Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido, Mendes, Coelho & Branco doutrinam que não deve haver autovinculação estrita do STF a seus próprios precedentes, pois isto significaria uma renúncia ao próprio desenvolvimento da Constituição, tarefa que cabe aos órgãos de jurisdição constitucional. No entanto, no caso de mudança de posicionamento, este deve ser feito com base em uma crítica fundada à decisão anterior, acompanhada da exposição das razões que justificam a mudança, em um duplo dever de justificar-se. Cf. MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 1286.

²³⁶ GARCIA, André Bitar de Lima; REI, José Anijar Fragoso. O distinguishing realizado pelo STF no julgamento da ADI 3421-PR. **Revista de Informação Legislativa**: Senado Federal, Brasília, n. 196, p. 311-325, dez. 2012. Trimestral.

6 CONCLUSÕES

No segundo capítulo, concluí que, de acordo com teorias pós-positivistas, os princípios jurídicos apresentam força normativa elevada e devem conferir harmonia ao ordenamento jurídico, servindo de balizas para a interpretação de outras normas. Especialmente conforme o “direito como integridade” de Ronald Dworkin, os princípios conferem a integridade ao direito e devem nortear a solução dos casos jurídicos, especialmente aqueles rotulados como difíceis. Os direitos fundamentais, pelo amplo prestígio que gozam na Constituição Federal e na comunidade jurídica, funcionam como princípios que o intérprete/aplicador do direito deve levar em consideração ao decidir um caso e interpretar outras normas jurídicas, a fim de preservar a integridade do direito e atender aos anseios da sociedade. Tais preceitos são de fundamental importância na análise da exigência de convênios prévios entre os estados para a concessão de incentivos fiscais de ICMS (art. 155, §2º, XII, “g” da CF/88 c/c a LC 24/75) em face da necessidade de efetivação de direitos fundamentais previstos na Constituição.

No terceiro capítulo, concluí que a exigência de aprovação unânime dos benefícios fiscais de ICMS pelos estados membros e pelo Distrito Federal decorre da necessidade de preservar o equilíbrio federativo fiscal e de evitar concorrências danosas entre os entes federados na busca de investimentos e empreendimentos, utilizando-se de renúncias de receitas fiscais de ICMS, na chamada “guerra fiscal”. A “guerra fiscal”, como hoje percebida, fere o modelo do federalismo cooperativo e fragiliza as finanças dos estados, uma vez que as receitas de ICMS apresentam grande importância para o exercício da autonomia financeira dos entes federados.

De acordo com o capítulo 4, as receitas tributárias se apresentam como mecanismos de realização da justiça distributiva, uma vez que os aludidos recursos financeiros são utilizados para custear programas e políticas públicas promotoras de direitos fundamentais, servindo para também para que as desigualdades sociais e econômicas sejam atenuadas. Constatei também que, de acordo com o entendimento de Sunstein & Holmes e Casalta Nabais, os direitos apresentam custos e que os tributos financiam os serviços públicos e programas governamentais que visem a

fruição de direitos fundamentais para o cidadão, especialmente aqueles de índole social, como saúde, educação e alimentação.

A extrafiscalidade e o princípio da capacidade contributiva autorizam a concessão de benefícios fiscais, quando desoneram determinadas mercadorias ou serviços tidos como essenciais para a fruição de determinados direitos e preservação do mínimo existencial. No caso do ICMS, é necessário que a renúncia de receita venha beneficiar diretamente o consumidor final.

Nesse sentido, concluo que, em nome do princípio da capacidade contributiva, da necessidade de preservar o mínimo vital – ou mínimo existencial – e dos direitos fundamentais daqueles que estejam desprovidos de bens e recursos, devem ser admitidos benefícios fiscais sobre mercadorias e serviços tidos como essenciais para a fruição de direitos fundamentais. Não obstante isso, pela importância que as receitas tributárias apresentam para o financiamento dos direitos fundamentais, devem ser observadas as cautelas impostas na Lei de Responsabilidade Fiscal e pela lei 4.320/64, a fim de ser resguardada a transparência e o equilíbrio financeiro fiscal do Estado.

Sobre o direito ao desenvolvimento e a diminuição das desigualdades regionais, que são muitas vezes utilizados como justificativas para a concessão de benefícios fiscais, notadamente no campo do ICMS, a posição adotada nesse trabalho é a de que tais objetivos fundamentais da República ultrapassam a esfera do crescimento econômico, para atingir especialmente a realização de direitos fundamentais pela população, em consonância com a tese do “desenvolvimento como liberdade”, de Amartya Sen.

Por isso, no quinto capítulo, concluo que a regra da unanimidade entre estados membros e Distrito Federal para a concessão de benefícios fiscais de ICMS deve ser flexibilizada em favor da necessidade de efetivação de direitos fundamentais.

Nesse diapasão, deve-se ressaltar a importância que os direitos fundamentais ocupam na atual ordem constitucional brasileira e o grau de expectativa que reside na sociedade em relação à satisfação deles, pelo que devem ser considerados princípios. Como tais, os direitos fundamentais devem servir de baliza interpretativa para as normas jurídicas, como a que impõe como obrigatória a observância de convênios

prévios autorizadores entre os entes subnacionais para a concessão de benefícios fiscais de ICMS (art. 155, §2º, XII, “g” da CF/88 c/c a LC 24/75).

Não entendo haver conflito entre a aludida vedação de benefícios fiscais de ICMS unilateralmente concedidos pelos estados e os direitos fundamentais previstos na Constituição Federal, mas sim simples concorrência, que deve ser resolvida à luz do “direito como integridade” de Ronald Dworkin, em que os princípios atuam para conferir integridade à ordem jurídica.

É necessário que não esteja presente também a “guerra fiscal”, com concorrências desleais entre unidades federativas na busca por atração de empreendimentos econômicos, da mesma forma que as renúncias de receitas não podem chegar a tão elevado nível que possam comprometer a arrecadação tributária ao ponto de provocar a diminuição acentuada dos recursos que servem de financiamento às políticas e serviços públicos que se destinem à proteção de direitos fundamentais.

Conforme já mencionado, é relevante também que os benefícios fiscais de ICMS, além de se destinarem à efetivação de direitos fundamentais, observem a isonomia, a fim de que não venham beneficiar determinados contribuintes em detrimento de outros que estejam em idêntica ou semelhante situação, sob pena de causar violações à livre concorrência econômica e serem taxados como odiosos. Por isso, mais do que se dirigir a determinado contribuinte, a norma que trazer a renúncia de receita deve ter como alvo determinada mercadoria ou serviço tido como essencial para o gozo do direito fundamental protegido.

Isso não afasta por completo a exigência de convênios prévios e autorizadores do CONFAZ para os benefícios fiscais de ICMS, pois a obrigatoriedade de tais convênios deve ser flexibilizada para os casos de proteção de direitos fundamentais, ao menos para o efeito do corte metodológico realizado nesta dissertação.

Desta forma, defendendo uma compatibilização entre os benefícios fiscais de ICMS e os direitos fundamentais, fazendo com que os primeiros sejam admitidos como constitucionais quando se destinem diretamente à proteção de direitos fundamentais, em nome da integridade no direito, ainda que a exigência de aprovação prévia pelo CONFAZ não tenha sido observada.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2009.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ARENDT, Hannah. **Da revolução**. Brasília: Universidade de Brasília, 1988.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Eficácia das normas constitucionais e direitos sociais**. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- BARROSO, Luis Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECHO, Renato Lopes. Prazos para os exequentes em execução fiscal: um exemplo de ativismo judicial? In: COSTA, Alcides Jorge et al. **IX Congresso nacional de estudos tributários: sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.
- BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 1992.
- _____. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Tradução de Daniela Versani. Barueri: Manole, 2007.
- _____. **Teoria do ordenamento jurídico**. Apresentação de Tércio Sampaio Ferraz Junior. Tradução de Maria Celeste C. J. Santos. 6. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995.

BOBBIO, Norberto; BOVERO, Michelangelo. **Sociedade e estado na filosofia política moderna**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Brasília: Brasiliense, 1986.

BONAVIDES, Paulo. **Federalismo regional num país periférico**. [20--]. Disponível em: <<http://asignatura.us.es/cidc/Ponencias/federalismo/pauloBONAVIDES.pdf>>. Acesso em: 29 jul. 2011.

BORGES, José Souto Maior. Subvenção Financeira, Isenção e dedução tributárias. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 41-42, 1978.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 26 dez. 2011.

_____. **Lei Nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm>. Acesso em: 24 fev. 2013.

_____. **Lei Complementar Nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 24 fev. 2013.

_____. **Lei Complementar Nº 24**, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 26 dez. 2011.

_____. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 53/91**. Autoriza os estados que menciona a conceder isenção do ICMS nas operações que especifica. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 95/98**. Concede isenção do ICMS nas importações de produtos imunobiológicos, medicamentos e inseticidas, destinados à vacinação e combate a dengue, malária e febre amarela, realizadas pela Fundação Nacional de Saúde. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 140/01**. Concede isenção do ICMS nas operações com medicamentos. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 140/01**. Concede isenção do ICMS nas operações com medicamentos. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 10/02**. Concede isenção do ICMS a operações com medicamento destinado a tratamento dos portadores do vírus da AIDS. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 87/02**. Concede isenção do ICMS nas operações com fármacos e medicamentos destinados a órgãos da Administração Pública Direta Federal, Estadual e Municipal. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 117/02**. Autoriza os Estado de Goiás a conceder isenção do ICMS nas importações de soro conservante córnea pela Fundação Banco de Olhos de Goiás. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 03/07**. Concede isenção do ICMS nas saídas dos veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 05/08**. Autoriza o Estado do Rio de Janeiro a conceder isenção do ICMS nas saídas internas de munições destinadas às Forças Armadas. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 41, de 19 de abril de 2011**. . Exclui o Estado do Rio Grande do Norte do convênio ICMS 05/98, que autoriza os Estados que menciona a conceder isenção na importação de equipamento médico-hospitalar. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 104, de 30 de setembro de 2011**. Prorroga disposições de convênios que concedem benefícios fiscais. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 118, de 16 de dezembro de 2011**. Altera o convênio ICMS 162/94, que autoriza os Estados e o Distrito Federal conceder isenção do ICMS nas operações internas com medicamentos destinados ao tratamento de câncer. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 143, de 21 de dezembro de 2011**. Exclui o Estado do Pará do convênio ICMS 05/98, de 20 de março de 1998, que autoriza os Estados que menciona a conceder isenção na importação de equipamento médico-hospitalar. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 38, de 30 de março de 2012.** Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, mental ou altista. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 54, de 25 de maio de 2012.** Concede isenção do ICMS nas saídas interestaduais de rações para animais de insumos utilizados em sua fabricação... Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 101, de 28 de setembro de 2012.** Prorroga disposições de convênios que concedem benefício fiscais. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 132, de 17 de dezembro de 2012.** Prorroga a vigência do convênio ICMS 89/07, que autoriza os estados do Acre, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Piauí e Rio Grande do Sul, a isentar do ICMS o fornecimento de alimentação e bebidas não alcoólicas... Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS 146, de 17 de dezembro de 2012.** Autoriza as unidades que menciona a efetuar transação do ICMS devido na entrada de equipamento médico-hospitalar importado do exterior. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 1247/PA, de 1º de junho de 2011. Relator: Min. Dias Toffoli. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 1 jul. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=625935>>. Acesso em: 10 jan. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 45.** Relator: Ministro Celso de Mello. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo345.htm#ADPF - Políticas Públicas - Intervenção Judicial - "Reserva do Possível" \(Transcrições\)](http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo345.htm#ADPF - Políticas Públicas - Intervenção Judicial -)>. Acesso em: 22 nov. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 3936 MC/PR, de 19 de setembro de 2007. Relator: Min. Gilmar Mendes. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 9 nov. 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=493838>>. Acesso em: 10 jan. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 3421/PR, de 05 de maio de 2010. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento: **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 28 mai 2010. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=611722>>. Acesso em: 10 jan. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 572762 / SC, de 18 de junho de 2008. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 05 set. 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28572762%2E%2E+OU+572762%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/colfpxs>>. Acesso em: 18 fev. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. AG.REG. No Recurso Extraordinário com Agravo 710.070 Paraíba. Relatora :Min. Cármen Lúcia. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 21 de novembro de 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3112479>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. AG.REG. No Recurso Extraordinário com Agravo 660.911 Alagoas. Relator :Min. Ayres Britto. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, 19 de março de 2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1827479>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI 843615 / RS** - Rio Grande do Sul, Agravo de Instrumento. Relator(a): Min. LUIZ FUX, Julgamento: 15/12/2011. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22871475/agravo-de-instrumento-ai-843615-rs-stf>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

CANADO, Vanessa Rahal. Desenvolvimento, Direito, economia, fiscalidade e extrafiscalidade. In: SANTI, Eurico Marco Diniz de. **Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

CANOTILHO, J. J. Gomes. O direito dos pobres no activismo judiciario. In: __; CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha. **Direitos fundamentais sociais**. São Paulo: Saraiva, 2010.

CANOTILHO, J. J. Gomes. O direito constitucional como ciência da direcção – o núcleo essencial de prestações sociais ou localização incerta da socialidade (contributo para a reabilitação da força normativa da “constituição social”). In: __; CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha. **Direitos fundamentais sociais**. São Paulo: Saraiva, 2010.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **ICMS**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Convênios-ICMS e art.14 da Lei de Responsabilidade Fiscal - Sua Inaplicabilidade - Questões Conexas**. [20--]. Disponível em: <<http://www.mt.trf1.gov.br/judice/jud7/convenios.htm>>. Acesso em: 12 jan. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **Fundamentos jurídicos da incidência tributária**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012.

CASTILHO, Ricardo. **Justiça social e distributiva: desafios para concretizar direitos sociais**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CEARÁ (Estado). **Lei Nº 14.560**, de 21.12.09. Dispõe sobre a isenção do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação... Disponível em: <<http://www.al.ce.gov.br/index.php/lei-ordinaria>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

CONTI, José Maurício. Considerações sobre o federalismo brasileiro em uma perspectiva comparada. In: __; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo (org.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

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

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

DISTRITO FEDERAL (Estado). Tribunal de Justiça do Distrito federal e outros Territórios. Acórdão n.614485, 20110111319745APO, Relator: Romeu Gonzaga Neiva, Revisor: Angelo Canducci Passareli, 5ª Turma Cível. **Diário da Justiça Eletrônico**, 04/09/2012. Pág.: 202. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/40237811/djdf-04-09-2012-pg-202/pdfView>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana: a teoria e prática da igualdade**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

_____. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

_____. **O império do direito**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP, 2005.

ELALI, André. **Incentivos Fiscais, Neutralidade da tributação e Desenvolvimento Econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais**. [200--]. Disponível em: <<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>>. Acesso em: 01 dez. 2012.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de Faria. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve história da justiça distributiva**. Tradução de Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método I: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica**. Tradução de Flávio Paulo Meurer. 9. ed. Petrópolis: Vozes, Bragança Paulista: Editora Universitária São Francisco, 2008.

GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção tributária: crise do paradigma do federalismo fiscal cooperativo**. Curitiba: Juruá, 2010.

GARCIA, André Bitar de Lima; REI, José Anijar Fragoso. O *distinguishing* realizado pelo STF no julgamento da ADI 3421-PR. **Revista de Informação Legislativa**: Senado Federal, Brasília, n. 196, p. 311-325, dez. 2012. Trimestral.

GARCIA, Emerson. **Conflito entre normas constitucionais: esboço de uma teoria geral**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política**. Tradução de Alonso Reis Freire. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

GOIÂNIA (Estado). Tribunal de Justiça de Goiânia. MS n. 200800371830-GO. Rel. Des. Nelma Branco Ferreira Perilo. **Diário da Justiça de Goiânia**, 06/05/2008. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/diarios/20003643/djgo-08-02-2008-pg-22/pdfView>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

GOLDEBERG, Daniel K. Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri: Manole, 2004.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. **Incentivos Fiscais, Princípios da Igualdade e da Legalidade e efeitos no âmbito do ICMS**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartições de Receitas Tributárias: A Repartição das Fontes de Receita. Receitas Originárias e Derivadas. A distribuição da competência tributária. In: CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo Fiscal**. Barueri: Manole, 2004.

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

HERSHOVITZ, Scott. Integrity and Stare Decisis. In: ___ (org.). **Exploring law's empire**. New York: Oxford, 2006.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1991.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: W.W. Norton & Company, 1999.

IVO, Gabriel. Direito tributário e orçamento público. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (org.). **Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

JATENE, Simão. Mensagem N° 048/12-GG Belém, 27 de dezembro de 2012. **Diário Oficial**, n. 32308 de 28 de dezembro de 2012, caderno 2, p. 2. Disponível em: <<http://www.ioepa.com.br/portal/leitor.aspx?id=88932&p=doen%C3%A7as+cr%C3%B4nicas>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

KANT, Immanuel. **A metafísica dos costumes**. Tradução de Edson Bini. Bauru (SP): Ediporo, 2003.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KZAM NETO, Calilo Jorge. **A norma de anistia no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

LENZA, Pedro. **Curso de direito constitucional esquematizado**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MACCORMINICK, D. Neil; SUMMERS, Robert S. Further general reflections and conclusions. In: __; __ (ed.). **Interpreting precedents: a comparative study**. Aldershot: Ashgate, 1997.

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

_____. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: COSTA, Alcides Jorge et al. **IX Congresso nacional de estudos tributários: sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012.

_____. O poder de tributar pelo prisma da teorização de sua função social e de proteção aos direitos individuais. In: __; CASTILHO, Ricardo. **Direito tributário & direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Guerra fiscal, desigualdades regionais e federalismo fiscal no Brasil. In: CONTI, Jose Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

MORAES, Alexandre de. **Direitos Humanos Fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NABAIS, José Casalta Nabais. **Direito Fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

_____. Fundamentos do estado fiscal. In: __. **Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável**. Coimbra: Almedina, 2005.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro.** 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Exigencia de unanimidade na concessão de estímulos fiscais e a constitucionalidade da LC 24/75 (sanções para quem descumpra glosa de créditos). In: COSTA, Alcides Jorge et al. **IX Congresso nacional de estudos tributários:** sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, 2012.

PARANÁ (Estado). Lei Assembléia Legislativa do Estado do Paraná nº 14.586 de 22.12.2004. Proíbe a cobrança de ICMS nas contas de serviços públicos estaduais à igrejas e templos de qualquer culto. **Diário Oficial Eletrônico**, de 28 de dezembro de 2004. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/tributario/lei14586pr.htm>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário:** constituição e código tributário á luz da doutrina e da jurisprudência. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

PEREZ LUÑO, Antonio-Henrique. **La tercera generación de derechos humanos.** Navarra: Editorial Arandazi, 2006.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional.** 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

PYRRHO, Sérgio. **Soberania, ICMS e isenções:** os convênios e os tratados internacionais. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2008.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça.** São Paulo: Martins Fontes, 2002.

REIS, Elcio Fonseca. **Federalismo fiscal:** competências concorrentes e normas gerais de direito tributário. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

RISTER, Carla Abrantkoski. **Direito ao desenvolvimento:** antecedentes, significados e conseqüências. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário.** 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2009.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais.** 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SARLET, Ingo Wolfgang. Segurança social, dignidade da pessoa humana e proibição do retrocesso: revisitando o problema da proteção dos direitos sociais. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha. **Direitos fundamentais sociais**. São Paulo: Saraiva, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. O Jardim e a praça ou a dignidade humana e o direito tributário e financeiro. **A Leitura**: Caderno da Escola Superior da Magistratura do Estado do Pará, Belém, v. 3, n. 5, p. 99-105, nov. 2010. Semestral.

SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Competência tributária, transferências obrigatórias e incentivos fiscais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo (org.). **Federalismo fiscal**: questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

SEIXAS FILHO, Aurelio Pitanga. **Teoria e Prática das isenções tributárias**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia de Bolso, 2010.

_____. **Desigualdade reexaminada**. Tradução de Ricardo Doninelli Mendes. Rio de Janeiro: Record, 2001.

SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. Tradução de Denise Bottman e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SILVA, Guilherme Amorim Campos da. **Direito ao desenvolvimento**. São Paulo: Método, 2004.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

SILVA, Sandoval Alves da. **Direitos sociais**: leis orçamentárias como instrumento de implementação. Curitiba: Juruá, 2007.

SILVA, Pedro Melo da. **Os incentivos fiscais como instrumento de desenvolvimento**. Belém: Sudam, 1978.

SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino Americana de Estudos Constitucionais**, São Paulo, n. 1, p.607-630, 2003.

STRECK, Lenio. Teoria da Constituição e Jurisdição Constitucional. **Caderno de Direito Constitucional**, Escola da Magistratura do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Rio Grande do Sul, 2006.

STRECK, Lenio Luiz. **E a professora disse**: "Você é um positivista". 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-ago-23/senso-incomum-professora-disse-voce-positivista>>. Acesso em: 24 ago. 2012.

_____. **Verdade e consenso**: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

TEIXEIRA DELGADO, Ana Paula. **O Direito ao desenvolvimento na perspectiva da globalização**: paradoxos e desafios. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

TILBERY, Henry. Base econômica e efeito das isenções. In: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio (coord.). **Incentivos fiscais para o desenvolvimento**. São Paulo: José Bushatsky, [19--].

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOMÉ, Fabiana del Padre. A extrafiscalidade tributária como instrumento para concretizar políticas públicas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Tributação e desenvolvimento**: homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Noeses, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. Incentivos Fiscais na Constituição e o "Crédito-prêmio de IPI". In: _____. **Direito Tributário Atual** – 18. São Paulo: Dialética, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. V. 5: o orçamento na Constituição. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.