

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

BRENO LOBATO CARDOSO

**INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS PELO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PODEM SER COBRADOS DO
CONTRIBUINTE?**

Belém – PA

2017

BRENO LOBATO CARDOSO

**INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS PELO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PODEM SER COBRADOS DO
CONTRIBUINTE?**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em
Direito da Universidade Federal do Pará (PPGD/UFGPA)
como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre
em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Fernando Facury Scaff

Belém – PA

2017

Cardoso, Breno Lobato

Incentivos fiscais de ICMS declarados inconstitucionais pelo supremo tribunal federal podem ser cobrados do contribuinte ; Orientador, Fernando Facury Scaff. - 2017.

Inclui bibliografias

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Pará, Instituto de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Ciência política, Belém, 2017.

1. Direito tributário. 2. Imposto sobre Circulação de Mercadorias - Legislação. 3. Política tributária . 4. Garantias (Direitos). I. Scaf, Fernando Facury, orientador. II. Título.

CDDir.4.ed. 341.39

BRENO LOBATO CARDOSO

**INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS PELO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PODEM SER COBRADOS DO
CONTRIBUINTE?**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação
em Direito da Universidade Federal do Pará
(PPGD/UFPA) como exigência parcial para a obtenção
do título de Mestre em Direito.

Belém/PA, _____ de _____ de 2017.

Conceito: _____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Fernando Facury Scalf
(Orientador)

Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Pará (PPGD/UFPA)

Profa. Dra. Lise Vieira da Costa Tupiassu Merlin

Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Pará (PPGD/UFPA)

Profa. Dra. Luma Cavaleiro de Macêdo Scalf

Instituto de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Pará (ICJ/UFPA)

Belém – PA

2017

*Dedico este trabalho à minha esposa e à minha
filha, **Manuela** e **Isabela**, em sinal do
agradecimento do amor que nos une.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço, inicialmente a **Ele**, por tudo.

Aos meus pais, **Sérgio** e **Carmen**, por terem me proporcionado educação e exemplo, o que me permitiu ter chegado até aqui.

Em especial, à minha esposa, **Manuela**, pela compreensão e incentivo a esse projeto, mesmo que tenha, por muitas vezes, ficado sobrecarregada entre trocas de fraldas e mamadeiras de leite da nossa pequena Isabela, enquanto eu assistia aulas, fazia fichamentos e escrevia a dissertação. De certo, sem o seu apoio, não seria possível ter concluído esse projeto.

À minha filha, **Isabela**, que mesmo sem saber falar ainda, compreendeu as ausências do papai e fez com que momentos de brincadeiras fossem revigorantes para continuar com o trabalho.

Aos meus colegas de escritório, em especial, **Sérgio Leite**, **Otávio Melo** e **Thiago Carvalho**, que cobrindo minhas ausências tiveram papel importante no desenvolvimento dessa dissertação.

Ao ex e a atual Presidente da Junta Comercial, **Paulo Sérgio Pinheiro** e **Cilene Sabino**, bem como ao colega de trabalho e Procurador-Chefe, **Fernando Velasco**, que permitiram que me ausentasse, por inúmeras vezes, para assistir as aulas.

Ao Professor **Calilo Jorge Kzam Neto**, que durante o curso fez com que fosse possível lançar um novo olhar sobre o direito, contribuindo para o meu amadurecimento acadêmico.

As Professoras **Lise Vieira da Costa Tupiassu Merlin** e **Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff**, que fizeram parte banca de qualificação, quase uma sessão de orientação, essencial para que o trabalho avançasse.

Por fim, ao meu orientador, Professor **Fernando Facury Scaff**, que generosamente me acolheu como orientando e com suas valiosas orientações me fez enxergar com uma maior clareza as marcantes diferenças entre a advocacia e a academia.

RESUMO

A dissertação tem como objeto de pesquisa a questão de saber se um contribuinte pode vir a ser obrigado a devolver ao erário valores decorrentes de incentivos fiscais de ICMS declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Inicia-se apresentando o conceito, causas e desenvolvimento da guerra fiscal, analisando se essa espécie de política pública é capaz de trazer vantagens. Em seguida, analisa-se a posição do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto, que é no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade de leis concessoras de incentivos fiscais feitas sem autorização - unânime - do CONFAZ. Discorre-se sobre os efeitos que essa declaração de inconstitucionalidade opera na esfera jurídica do contribuinte, para concluir ser necessário modular os efeitos da decisão *pro futuro*, em face do princípio da confiança legítima, de modo a impedir que o contribuinte venha a ser cobrado, de modo retroativo, a devolver os valores incentivados. Critica-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sob o argumento de que seria incompetente, pois a matéria é infraconstitucional e, ainda, com apoio na doutrina, de que o art. 2º, §2º, da LC 24/1975 não foi recepcionado pela Constituição. Ao final, apresenta-se proposta de mudança da legislação, que permita a concessão de incentivos fiscais de ICMS por estados das regiões norte, nordeste e centro-oeste, mediante autorização da maioria absoluta do CONFAZ.

Palavras-Chave: Guerra fiscal. Segurança jurídica. Unanimidade. CONFAZ. ICMS.

ABSTRACT

The dissertation aims to investigate the question of whether a taxpayer may be forced to return to the treasury amounts resulting from ICMS tax incentives declared unconstitutional by the Federal Supreme Court. It begins by presenting the concept, causes and development of the fiscal war, analyzing whether this kind of public policy is capable of bringing advantages. Next, the position of the Federal Supreme Court on the subject is analyzed, which is to recognize the unconstitutionality of fiscal incentive laws made without the unanimous authorization of CONFAZ. The effects of this declaration of unconstitutionality on the taxpayer's legal sphere are discussed in order to conclude that it is necessary to modulate the effects of the decision for the future, in the light of the principle of the protection of legitimate expectations. The jurisprudence of the Federal Supreme Court is criticized, arguing that it would be incompetent, since the matter is infraconstitutional and, with support in doctrine, that art. 2, paragraph 2, of LC 24/1975 was not approved by the Constitution. At the end, it proposes to change the legislation, allowing the granting of ICMS tax incentives by states in the north, northeast and center-west regions, with the authorization of the absolute majority of CONFAZ.

Keywords: Fiscal war. Legal certainty. Unanimity. CONFAZ. ICMS.

LISTA DE TABELAS E FIGURAS

Quadro 3.1.1 Impactos Consolidados da Implantação dos Projetos (FGV).....	25
Quadro 3.1.2 Impactos Consolidados da Operação dos Projetos (FGV)	25
Tabelas anexas ao Decreto Estadual nº 2.490/2006.....	74
Gráfico do Índice de Desenvolvimento Humano médio por região.....	74
Mapa do Coeficiente de Gini do Brasil, dividido por estados (Atlas do Desenvolvimento Humano).....	75

LISTA DE SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CF	Constituição Federal
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
EPP	Empresa de Pequena Porte
FIEG	Federação das Indústrias do Estado de Goiás
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IR	Imposto de renda
IPTU	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
IPVA	Imposto sobre propriedade de veículos automotores
LC	Lei Complementar
LTDA	Sociedade Limitada
PIB	Produto Interno Bruto
RCL	Reclamação Constitucional
RE	Recurso Extraordinário
SEDEME	Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Mineração e Energia
SUDAM	Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia
SUDECO	Superintendência de Desenvolvimento do Centro-Oeste
SUDENE	Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
Apresentação, relevância e justificativa do tema.	12
Delimitação do objeto.	15
Pergunta-problema.	16
1. O QUE É GUERRA FISCAL	17
1.1 Conceito, causas e desenvolvimento da guerra fiscal.....	17
1.2 Alguém ganha com a guerra fiscal?.....	24
1.3 Conclusões do primeiro capítulo.....	34
2. A POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	35
2.1 A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.....	35
2.2 O direito de errar por último.....	37
2.3 Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade.....	41
2.3.1 <i>Efeitos temporais</i>	41
2.3.2 <i>Efeito vinculante e eficácia erga omnes</i>	46
2.4 As conclusões do segundo capítulo.....	49
3. A NECESSIDADE DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS EM FACE DO PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO Á CONFIANÇA LEGÍTIMA	51
3.1 A posição adotada no Brasil a respeito dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade.....	51
3.2 A necessária modulação dos efeitos em face do princípio da proteção á confiança legítima.....	56
3.3 Conclusões do terceiro capítulo.....	65
4. A NECESSIDADE DE REPENSAR A EXIGÊNCIA DA UNANIMIDADE	67
4.1 A não recepção da unanimidade pela Constituição.....	67
4.2 Repensando a unanimidade pelo enfoque do princípio da redução das desigualdades regionais.....	70
4.2.1 <i>A promessa não cumprida de equidade entre as regiões</i>	70
4.2.2 <i>A necessidade de mudança legislativa do art. 2º, §2º da LC 24/1975</i>	79
4.3 Conclusões do quarto capítulo.....	83
5. CONCLUSÕES	84
REFERÊNCIAS	88

ANEXO - PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR	98
--	-----------

INTRODUÇÃO

Apresentação, relevância e justificativa do tema.

Na década de 90, uma série de fatores, como o abandono pela União das políticas de incentivos fiscais via SUDAM, SUDENE e SUDECO; a abertura da economia brasileira e uma relativa estabilidade do Real, que deram ensejo a um fluxo crescente de capital estrangeiro viesse para o país em busca de oportunidades; aliado, ainda, a perda de receita estadual decorrente da desoneração das exportações pela Lei Kandir fez com que os estados se utilizassem da concessão de incentivos fiscais de ICMS para atrair investimento privado para a sua região, o que ficou conhecido como guerra fiscal.

Não se trata propriamente de uma novidade, pois a utilização dos tributos para atrair investimentos privados desde muito tempo é utilizada, não se limitando aos estados, pois há municípios e até mesmo países que utilizam dessa fórmula há muitos anos.

O que caracteriza a guerra fiscal objeto do estudo a ser desenvolvido é a utilização, de forma generalizada, por parte dos estados, de incentivos fiscais de ICMS sem autorização do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária.

A LC 24/1975, no seu art. 2º, §2º, exige, para a concessão de incentivos fiscais de ICMS, autorização unânime do CONFAZ, órgão composto por representantes das fazendas estaduais de todos os estados e do Distrito Federal, presidido por representante do governo federal.

No entanto, essa autorização, dado os interesses conflitantes existentes, é muito difícil de ser obtida, o que, todavia, não impediu os estados de se lançarem nessa guerra sem a autorização do órgão fazendário.

O tema foi levado à discussão perante o Supremo Tribunal Federal, que construiu uma jurisprudência, de forma reiterada, no sentido de que sem a autorização prévia – e unânime – do CONFAZ, os incentivos fiscais de ICMS são inconstitucionais.

Tornou-se estratégia comum dos estados revogarem as leis questionadas no Supremo Tribunal Federal, substituindo-as por novas, fazendo com que o mérito das ações diretas de inconstitucionalidade não fosse enfrentado, em decorrência de uma possível perda superveniente do objeto.

No dia 01/06/2011, de forma emblemática, o Supremo Tribunal Federal julgou 12 (doze) ações, de uma só sentada, no qual foram julgadas inconstitucionais leis de vários estados da federação.

Em julgamentos mais recentes, o Supremo Tribunal Federal tem reafirmado a sua posição. Tramita, inclusive, uma proposta de súmula vinculante sobre o tema.

Apesar do posicionamento até mesmo tranquilo do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto, a doutrina realiza diversas críticas, utilizando-se de argumentos que não foram – até o momento – enfrentados nos julgados, a exemplo da não recepção da LC 24/1975 em razão do princípio democrático e da utilização de incentivos fiscais como forma para reduzir as desigualdades regionais.

Nesse cenário, uma questão perturba o mundo jurídico e o ambiente de negócios: trata-se de saber se diante de um incentivo fiscal de ICMS declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, o contribuinte pode vir a ser obrigado a devolver ao erário os valores incentivados?

O Estado do Pará teve o art. 5º, I, da lei estadual nº 6.489/2002 declarado inconstitucional na ADI nº 3246, julgada em 19/04/2006, o que levou a Secretaria de Fazenda, inclusive, a efetuar lançamentos tributários cobrando os valores incentivados de forma retroativa¹.

Necessário esclarecer que, em decorrência desse julgamento, o CONFAZ, através do Convênio ICMS nº 2, de 20 de janeiro de 2010 concedeu remissão dos créditos tributários, o que levou ao fim da discussão relacionada a esse dispositivo legal específico.

No entanto, a discussão jurídica ainda persiste. Isso porque o Estado do Pará tem lei vigente dispondo a respeito de incentivos fiscais (lei nº 6.913/2006), que não foi – até o momento – declarada inconstitucional, de maneira que está operando efeitos, sobretudo em razão do princípio da presunção de constitucionalidade das leis.

Há no estado uma Comissão da Política de Incentivos ao Desenvolvimento Socioeconômico do Estado do Pará, órgão da SEDEME – Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Mineração e Energia que está atuando na concessão de novos incentivos, a exemplo da Resolução nº 003, de 17 de janeiro de 2017, que concede crédito presumido de 82,5%, nas saídas interestaduais de produtos fabricados por Exportadora Paragominas de Madeiras Ltda; Resolução nº 004, de 17 de janeiro de 2017, que concede crédito presumido de 77,5%, nas saídas interestaduais de produtos fabricados por Laminadora Boaretto Ltda Epp; e Resolução nº 005, de 17 de janeiro de 2017, que concede crédito presumido de 71,3%, nas saídas interestaduais de produtos fabricados por Mejer Agroflorestal Ltda.

¹ Informação fornecida em sala de aula por Fernando Facury Scaff durante a disciplina federalismo fiscal no curso de mestrado da UFPA.

Isso demonstra a atualidade do tema, pois esses contribuintes, que tiveram seu benefício concedido no início desse ano, assim como outros que têm incentivos há mais tempo, podem vir a ser obrigados, no futuro, a devolver os valores incentivados.

Fica evidente, também, que o Estado do Pará vem atuando de maneira contrária ao posicionamento do Supremo Tribunal Federal.

Aliás, o próprio CONFAZ atua com desprestígio a orientação jurisprudencial, na medida em que autoriza através do Convênio ICMS nº 42/2016, a cobrança de um “pedágio de incentivo”, no qual os contribuintes seriam obrigados a destinar 10% (dez por cento) dos benefícios fiscais para um fundo de equilíbrio fiscal, ignorando, por completo, que a grande maioria desses incentivos não observou a exigência da aprovação unânime.

De certo, ainda, que a questão aqui posta envolve grandes somas de dinheiro, que pode impactar negativamente a economia como um todo, além de levar, potencialmente, empresas a falência.

Além disso, constata-se que apesar de haver alguns artigos sobre o tema, não se tem notícia de nenhuma dissertação de mestrado que o tenha analisado com a profundidade que esse tipo de trabalho acadêmico requer o que justifica a pesquisa a ser desenvolvida.

Dessa forma, pretende-se com a presente pesquisa contribuir para o amadurecimento da discussão em sede doutrinária.

Vale notar que os estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, São Paulo, Sergipe, Tocantins e o Distrito Federal, com o objetivo de por fim a essa guerra, aprovaram o “Convênio”² ICMS nº 70/2014.

Esses estados pretendem remir e anistiar os créditos tributários relativos a incentivos concedidos pelos entes da federação sem aprovação do CONFAZ sob condição de não mais concedê-los.

Contudo, a eficácia do Convênio está condicionada ao cumprimento de condições difíceis de serem alcançadas, como a edição pelo Senado de Resolução que estabeleça a redução da alíquota interestadual do ICMS; promulgação de emenda constitucional que promova a repartição, entre o estado de origem e estado de destino, das operações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto; e criação de fundo, com recurso da União,

² Utiliza-se a nomenclatura entre aspas porque o convênio não foi unânime.

para compensar perda com a arrecadação de ICMS decorrente da redução da alíquota interestadual.

Veja que parte do pleito desses estados foi atendida com a Emenda a Constituição nº 87/2015, que repartiu entre o destino e a origem o ICMS decorrente de venda interestadual ao consumidor final. Mesmo assim, ainda se está longe da resolução do problema.

A metodologia da pesquisa irá pautar-se no método hipotético-dedutivo, utilizando-se da pesquisa bibliográfica e documental, sem se descuidar da análise da jurisprudência e de documentos formulados pelos atores envolvidos na discussão, sejam eles públicos ou privados.

Inicia-se a dissertação com a apresentação do conceito, causas e desenvolvimento da guerra fiscal. Analisa-se, também, se alguém ganha com a utilização dessa prática, apresentando-se, em seguida, as conclusões do primeiro capítulo.

No segundo capítulo analisa-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria e o referencial teórico existente sobre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, com especial destaque para a eficácia *ex tunc* ou *ex nunc* da decisão.

No terceiro capítulo, orientando-se pelo princípio da proteção à confiança legítima, verifica-se a necessidade de modulação dos efeitos da decisão que venha eventualmente declarar a inconstitucionalidade de leis concessoras de incentivos fiscais de ICMS.

No último capítulo, contata-se a necessidade de mudança do entendimento do Supremo Tribunal Federal, em razão da não recepção da exigência da unanimidade pela Constituição.

Por fim, com vistas a alcançar o objetivo da diminuição das desigualdades regionais, propõe-se uma mudança legislativa no art. 2º, §2º da LC 24/1975.

Em seguida, apresentam-se as conclusões decorrentes da pesquisa realizada.

Delimitação do objeto.

Há de se notar que a pesquisa utilizará de informações advindas de outras áreas, em especial da economia, no entanto, o foco será a análise jurídica do tema, com base no direito posto.

Assim, em razão da limitação do tema, não será possível discorrer sobre as várias teorias da justiça atualmente existentes.

Além disso, considerando que o acirramento da guerra fiscal se deu na década de 90, momento que coincide com a vigência da Constituição de 1988, a análise levará em conta, em especial, leis e julgamentos a partir desse período.

Embora o problema em questão seja de abrangência nacional, para facilitar a coleta dos dados, a pesquisa se focará no Estado do Pará.

Desse modo, a pesquisa se propõe a responder a seguinte pergunta:

Pergunta-problema.

Diante de um incentivo fiscal de ICMS declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, o contribuinte pode vir a ser obrigado a devolver ao erário os valores incentivados?

1. O QUE É GUERRA FISCAL

1.1 Conceito, causas e desenvolvimento da guerra fiscal

No início da década de 90, verifica-se por parte da União um abandono de políticas e de instrumentos de coordenação inter-regional, em razão de uma política de ordem mais liberal e de menor intervenção do Estado. Na prática, no entanto, essa postura não levou à “saudável hegemonia de mercado”, mas criou um vazio de políticas rapidamente preenchido pela ação de grupos regionais³.

Nessa época, os estados passaram a utilizar fortemente da concessão de incentivos fiscais de ICMS para atrair investimento privado a sua região, o que ficou conhecido como guerra fiscal⁴.

Lembra Fernando Facury Scaff⁵ que havia um descontrole das contas públicas nos primeiros anos da Constituição, que a inflação mensal da época era de cerca de 80%, que a União simplesmente abandonou as políticas de desenvolvimento regional consubstanciadas na SUDAM, SUDENE e SUDECO, o que impactou fortemente os estados menos desenvolvidos, quadro este agravado com a LC 87/1996, que desonerou o ICMS nas exportações e previu a necessidade de ressarcimento do imposto incidente na cadeia anterior a exportação. O que restou aos estados, que tinham de obter receitas para fazer frente a compromissos políticos? Usar da sua principal fonte de recursos, o ICMS, para atrair investimentos, através de política agressiva de renúncias fiscais.

Outro aspecto importante para o desenvolvimento dessa guerra foi a abertura da economia brasileira, aliado a uma relativa estabilidade do Plano Real, que atraíram um fluxo crescente de capital estrangeiro em busca de oportunidades no país, que incluíram o Brasil em seus planos de expansão⁶.

Considera-se, em geral, que esses investimentos seriam feitos de qualquer maneira, por questão de mercado, instalando-se, em princípio, na área econômica central⁷.

³ DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. In: Revista de Sociologia e Política n° 18: 95-107, jun. 2002, p. 96.

⁴ OLIVEIRA JUNIOR, José Nulo de. DIAS, Adilson Freitas. Guerra fiscal no Estado do Pará: uma avaliação da política de incentivos sobre ISS, emprego e valor adicionado bruto da indústria. Anais do I Circuito de Debates Acadêmicos Code 2011, 20 p.

⁵ SCAFF, Fernando Facury. Guerra Fiscal e Súmula Vinculante: entre o Formalismo e o Realismo. ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, v. 18. São Paulo: Dialética, 2014. p. 90-115.

⁶ DULCI, op. cit., p. 97.

⁷ Ibidem, p. 97.

É precisamente essa alocação de recursos que os estados pretenderam alterar. Trata-se de cobrir com vantagens financeiras o custo de alocação de uma empresa em outra parte que não aquela que naturalmente escolheria por razões de mercado⁸.

Os estados, ante um cenário de maior liberalismo econômico, desencadearam assim um processo de competição tributária através de incentivos fiscais visando o fomento de atividades produtivas⁹.

A origem da guerra fiscal está ligada, portanto, a desigualdade regional e a limitação de recursos internos capazes de atenuar essa desigualdade, fazendo com que haja um número crescente de concessões para atrair investimentos (sobretudo se as chances do estado atrair investimentos sem incentivos forem pequenas), com o objetivo de criar novos empregos, diversificar a economia local e, por consequência, produzir mais renda¹⁰.

Dessa forma, é possível verificar que a guerra fiscal foi utilizada como uma espécie de política pública¹¹, no sentido de ser uma ação organizada que objetiva um interesse público.

É válido trazer a colação o conceito de política pública trabalhado por Maria Paula Dallari Bucci:

Política pública é o programa de ação governamental que resulta de um processo ou conjunto de processos juridicamente regulados – processo eleitoral, processo de planejamento, processo de governo, processo orçamentário, processo legislativo, processo administrativo, processo judicial – visando coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados. Como tipo ideal, a política pública deve visar à realização de objetivos definidos, expressando a seleção de prioridades, a reserva de meios necessários à sua consecução e o intervalo de tempo em que se espera o atingimento dos resultados.¹²

Apesar de em algumas oportunidades a concessão de incentivos fiscais não surtir o efeito desejado, não se pode negar que se trata de uma ação governamental coordenada, que objetiva alcançar o interesse público.

Dessa forma, torna-se imprescindível para a sua validade que se observe os princípios da administração pública, em especial os princípios da impessoalidade e da eficiência, ambos dispostos no art. 37, *caput* da Constituição, o que exige uma rigorosa análise do seu custo-benefício.

⁸ *Ibidem*, p. 97.

⁹ OLIVEIRA JUNIOR, *op.cit.*, p. 2.

¹⁰ DULCI, *op. cit.*, p. 97.

¹¹ NASCIMENTO, Carlos Renato Vieira do. Políticas públicas e incentivos fiscais. RFPTD, v. 1, n. 1, 2013.

¹² BUCCI, Maria Paula Dallari. “O conceito de política pública em direito”. In: BUCCI, Maria Paula Dallari. (org.) Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006.

Como espécie de política que opera na despesa pública, caracteriza-se, em verdade, um gasto tributário ou *tax expenditure*, como bem observou Stanley Surrey e Paul MacDaniel¹³, no sentido de reconhecer que subsídios tributários constituem uma forma do governo gastar.

Os incentivos fiscais são saídas da estrutura normal da tributação a favor de uma indústria em particular, de uma atividade ou classe de pessoal, que pode ser feita de muitas formas, como exclusão da base de cálculo, deduções, créditos contra imposto ou alíquotas especiais. De qualquer dessas formas, essa saída representa um gasto governamental para favorecer atividades ou grupos, assim como subvenções diretas, empréstimos ou outras formas de assistência governamental. De fato, essas reduções tributárias representam assistência financeira prestada pelo governo¹⁴.

Como o gasto tributário não envolve o uso de despesas diretas via orçamento (diferença marcante entre os incentivos fiscais e os incentivos diretos, a exemplo dos subsídios), é concedido com menor transparência, o que acaba por dificultar o seu controle, como bem observou Marcos Nóbrega¹⁵.

Embora o art. 165, §6º da Constituição¹⁶ obrigue os entes federativos a demonstrar no orçamento os efeitos na receita e na despesa dos benefícios fiscais, de forma regionalizada, o que é reforçado pela LC 101/2000, art. 5º, II¹⁷, de acordo com Gustavo Gonçalves Vettori¹⁸, a União é o único ente que publicou regularmente, desde 1989, estes demonstrativos. Ainda assim, as informações constantes desse demonstrativo são gerais e, portanto, menos precisas daquela relacionada aos gastos diretos.

Vettori elenca algumas vantagens e desvantagens da utilização dos incentivos fiscais, que ele denomina de subvenção tributária, a exemplo de:

¹³ SURREY, Stanley. MACDANIEL, Paul. The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974. In: Boston College Law Industrial and Commercial Review. Volume XVII (1976). Disponível em: <<http://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1529&context=bclr>>. Acesso: 09 nov. 2016.

¹⁴ Ibidem, p. 680.

¹⁵ NÓBREGA, Marcos. Renúncia de receita, guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF. Disponível em <http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>. Acesso: 28 abr. 2016.

¹⁶ “§ 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

¹⁷ “Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

(...) II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado.

¹⁸ VETTORI, Gustavo Gonçalves. Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre tributação de renda e o comércio internacional. 2011. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 22.

- Vantagens:

- Encorajamento do setor privado a engajar-se em projetos, nos quais o governo tem papel relevante, sendo que o Estado passa a suportar apenas parte dos custos da atividade particular praticada no interesse público;
- A promoção da decisão privada via mercado, possibilitando a atração de agentes privados, quando comparado à concessão de subvenções diretas;
- Redução da necessidade de supervisão governamental dos gastos;
- As subvenções tributárias podem cobrir áreas que as subvenções diretas não conseguem atingir;
- As subvenções tributárias são mais efetivas, enquanto as subvenções diretas são efetivas apenas após passar por complicados procedimentos orçamentários;
- As subvenções tributárias atraem capital estrangeiro e aumentam as oportunidades de negócios com o exterior.

- Desvantagens:

- Inefetividade em relação à política visada, pois as subvenções tributárias podem não ser suficientes para gerar o estímulo de mercado necessário;
- Ineficiência em relação às políticas visadas: muitas vezes as subvenções tributárias são editadas em resposta a pleitos de grupos individuais, e não como parte de programa de gastos previamente planejados e avaliados. Com isso, tornam-se ineficientes para realização de políticas públicas concretas;
- Ausência de neutralidade do sistema tributário;
- Desrespeito à igualdade;
- Impossibilidade de avaliações periódicas: diferente do gasto direto, que pode ser repensado e avaliado a cada orçamento, as subvenções tributárias, depois de instituídas, não são passíveis de avaliações periódicas. A reavaliação ocorreria apenas com proposta de mudança da legislação tributária, mais engessada do que a realizada no orçamento;
- Aumento da complexidade da legislação tributária e dos custos de conformidade e de fiscalização¹⁹.

¹⁹ VETTORI, op. cit., p. 28 – 32.

O art. 14, §1º da Lei de Responsabilidade Fiscal traz um rol (não taxativo) das formas de incentivo fiscal²⁰, sendo importante registrar controvérsia na jurisprudência sobre a caracterização, ou não, de diferimento como espécie de benefício fiscal²¹.

Dessa maneira, reconhecendo-se ser a guerra fiscal uma espécie de política pública, que se perfaz através de um gasto tributário para alcançar um interesse público, mostra-se necessário esclarecer, portanto, que é medida ligada ao fenômeno extrafiscal da tributação.

Isso porque a tributação se desenvolve para fins fiscais e extrafiscais, embora os impostos não sejam neutros do ponto de vista econômico e social, de modo que sempre haverá alguma dose de fiscalidade e de extrafiscalidade, ainda que não seja essa a intenção da norma²².

A neutralidade fiscal não passa de um mito, na medida em que todos os tributos, sejam aqueles que visam obter receitas, sejam aqueles que têm um caráter principalmente extrafiscal, afetam o comportamento da sociedade. Os tributos não são, portanto, puramente fiscais ou extrafiscais. As duas finalidades se combinam em graus variáveis em todas as figuras tributárias²³.

A fiscalidade tem haver com a necessidade de arrecadação de dinheiro pelo Estado para que possa desenvolver suas atividades, em especial no que concerne a promoção da defesa e do desenvolvimento dos direitos fundamentais, que tem eficácia imediata por força do art. 5º, §1º da Constituição, pois, para efetivação desses direitos, são necessários recursos financeiros.

E não se está a falar apenas dos direitos econômicos, sociais e culturais. Todos os direitos para serem implementados necessitam de dinheiro, inclusive aqueles ligados ao direito de liberdade, pois como bem assevera os autores estadunidenses Stephen Holmes e

²⁰ “ § 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”.

²¹ Para aprofundar a discussão, vale a pena conferir os seguintes julgados do Supremo Tribunal Federal: **ADI 4635 MC-AgR-Ref**, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 11/12/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-029 DIVULG 11-02-2015 PUBLIC 12-02-2015; **ADI 4481**, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-092 DIVULG 18-05-2015 PUBLIC 19-05-2015; e **ADI 2056**, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, DJe-082 DIVULG 16-08-2007 PUBLIC 17-08-2007 DJ 17-08-2007 PP-00022 EMENT VOL-02285-02 PP-00365 RTFP v. 15, n. 76, 2007, p. 331-337.

²² NABAIS, José Casalta. Tributo com fins ambientais. Disponível em: < <http://www.icjp.pt/sites/default/files/media/722-1115.pdf>>. Acesso: 09 nov. 2016, p. 9.

²³ TUPIASSU, Lise. Fundamentos econômicos da tributação ambiental. In: Tributação, meio ambiente e desenvolvimento (coordenação Lise Tupiassu, João Paulo Mendes Neto). São Paulo: Forense; Belém, CESUPA, 2016, p. 70.

Cass Sustain, todos os direitos são de natureza positiva, sendo inútil a diferenciação realizada por parte da doutrina em direitos fundamentais de natureza positiva e negativa²⁴.

Veja: mesmo quando o Estado tem o dever de não intervir, de maneira a assegurar os direitos fundamentais ligados à liberdade, haverá custos, tendo em vista a necessidade de se assegurar, por exemplo, a existência de um Poder Judiciário para receber as eventuais queixas em face da violação desses direitos e, conforme valiosa metáfora utilizada pelos autores “*watch dogs must be paid*”. Somente no ano de 1992, por exemplo, o equivalente ao nosso Ministério da Justiça nos Estados Unidos gastou por volta de \$94 bilhões de dólares²⁵.

Da mesma forma, para a tutela do direito a propriedade há necessidade de todo um aparato do sistema penal, envolvendo polícias (civil e militar), sistema penitenciário, Ministério Público e Poder Judiciário, o que é sabidamente muito custoso.

Imagine-se, ainda, o custo de uma eleição, instrumento indispensável para o exercício dos direitos políticos.

Nessa mesma linha, afirma José Casalta Nabais que “todo o direito tem custos públicos”. Isso porque “não são dádiva divina, nem frutos da natureza, não são autorrealizáveis, nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado”²⁶.

Daí porque ele defende que a melhor abordagem para os direitos seria vê-los como liberdades privadas com custos públicos, custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos²⁷.

E, olhando o suporte financeiro do Estado contemporâneo, o que se vê é um estado fiscal, ou seja, um estado que tem nos impostos o seu principal suporte financeiro. Os impostos são, portanto, o preço que se paga pela sociedade que temos. Dispomos de uma sociedade assente da liberdade, de um lado, e na solidariedade, de outro²⁸. É desse dever de solidariedade que decorre o dever fundamental de pagar tributos²⁹.

Importante anotar a prevalência é de um estado fiscal e não de um estado tributário, cuja essência seria arrecadação através de tributos retributivos (taxa e contribuição). Isso

24 HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass. *The Cost of Rights – Why Liberty depends on Taxes*. New York, Norton, 2000.

25 *Ibidem*, p. 77.

26 NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. Disponível em: < <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>>. Acesso: 10 nov. 2015, p. 11.

27 *Ibidem*, p. 12.

28 *Ibidem*, p. 14-16.

29 Sobre o tema: NABAIS, Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coleção teses. Coimbra: Almedina, 1998; CARDOSO, Breno Lobato. Direitos fundamentais e tributação. In: *Revista Fórum de Direito Tributário* - ano 13 – n. 78. Nov. / dez. 2015 – Belo Horizonte.

porque necessidades coletivas, que não podem ser individualizadas, a exemplo da polícia, política externa, defesa, dentre outras, devem ser financiadas por impostos. Além disso, há tarefas que embora possam ser individualizadas, têm de ser financiadas, no todo ou em parte, por impostos, tendo em conta a impossibilidade de serem custeadas pelos beneficiários, como ocorre com os serviços de saúde e educação por quem não tem condição de pagar por eles³⁰.

Já a extrafiscalidade, por outro lado, utiliza o tributo para outras finalidades que não meramente arrecadatórias, ao que o autor português José Casalta Nabais³¹ denomina de “direito econômico tributário”, entendido como o conjunto de normas que regula a utilização de instrumentos tributários com o principal objetivo de obter resultados extrafiscais, mormente em sede de política econômica e social.

Defende o autor que justamente por se integrar ao direito econômico e não ao direito tributário, a extrafiscalidade não pode ser objeto dos exigentes limites constitucionais próprios do direito tributário. A sua disciplina não se pauta pela constituição tributária, mas pela constituição econômica, o que conduz que o mesmo escape, em larga medida, a reserva parlamentar própria do princípio da legalidade dos tributos, sendo com frequência deixada ampla margem de liberdade de administração típica do direito econômico e, de outro lado, que as medidas de intervenção econômico-social, que a extrafiscalidade concretiza, tenham limites no princípio da proporcionalidade³².

Ao tratar da extrafiscalidade, Lise Tupiassu esclarece que nesses casos, o exercício do poder de tributar traduz-se em um mecanismo intervencionista destinado a materializar escolhas públicas, de maneira que o tributo se transforma em reflexo dos valores e dos planos sociais traçados pelo poder público³³.

No caso dos incentivos fiscais, prepondera esse caráter extrafiscal da tributação, pois com as desonerações buscam-se fins econômicos e sociais, ligados, sobretudo, ao desenvolvimento regional.

Trata-se da utilização do direito para fins promocionais, como bem destacou Norberto Bobbio³⁴. No Estado moderno, o objetivo do direito não é mais simplesmente reprimir ilicitudes, mas também promover condutas positivas, encorajando tal posicionamento a partir de recompensas.

³⁰ NABAIS, op. cit., p. 20.

³¹ NABAIS, José Casalta. Tributo com fins ambientais. Disponível em: <<http://www.icjp.pt/sites/default/files/media/722-1115.pdf>>. Acesso: 09 nov. 2016, p. 8.

³² Ibidem, p. 11.

³³ TUPIASSU, op. cit., p. 68-69.

³⁴ BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função. Barueri, SP: Manole, 2007, p. 14-15.

Ao lado da função clássica de garantir e tutelar o direito através da punição surge uma função promocional do direito. Essa nova função se caracteriza pela utilização do caráter indutor das normas não mais para desencorajar comportamentos positivados como socialmente inadequados, mas para estimular que os indivíduos assumam condutas benéficas para a sociedade, conforme valoração positivada³⁵.

Assim, é possível falar os incentivos fiscais são espécies de sanção positiva, que pode ser depreendida a partir da compreensão a contrário senso da sanção negativa. Enquanto a última se realiza através de uma pena, aquela através de um prêmio.

1.2 Alguém ganha com a guerra fiscal?

Alguns estudos têm apontado que os estados que se utilizam da “política da guerra fiscal” podem ter um ganho.

A Fundação Getúlio Vargas realizou um estudo, sob encomenda da Federação das Indústrias do Estado de Goiás, onde analisou a implantação de doze plantas industriais nos estados de Minas Gerais, Distrito Federal, Goiás, Bahia, Santa Catarina, Espírito Santo, Pernambuco e Paraná, levando-se em conta os seus impactos diretos e indiretos³⁶. O projeto foi desenvolvido em 2011.

A metodologia da pesquisa é baseada no modelo de matriz insumo-produto estendida (MIP-X), a partir de dados e estudos do IBGE e do BNDES, que segundo os autores do documento é um método vastamente utilizado para se estimar a importância de setores da economia³⁷.

O estudo aponta o impacto no PIB na implantação dos projetos de cerca de R\$ 10 (dez) bilhões de reais, com a geração total de 227.316 (duzentos e vinte e sete mil, trezentos e dezesseis) empregos (diretos e indiretos).

Já na fase de operação, o impacto no PIB é superior a R\$ 35 (trinta e cinco) bilhões de reais, com a geração de 793.330 (setecentos e noventa e três mil, trezentos e trinta) empregos diretos e indiretos.

Veja os seguintes quadros explicativos:

³⁵ Ibidem. p. 14-15.

³⁶ FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. Impactos Socioeconômicos dos Incentivos Fiscais Estaduais. Estudo elaborado para a Federação das Indústrias do Estado de Goiás – FIEG. Disponível em: <http://tetrasoft.com.br/adial/wp-content/uploads/2014/11/Estudo-FGV-Incentivos-Fiscais.pdf>. Acesso em: 04/11/2016.

³⁷ Ibidem, p. 9-10.

Quadro 3.1.1
Impactos Consolidados da Implantação dos Projetos

Variável	Impacto Direto	Impacto Indireto e Induzido	Impacto Total	Multiplicador	% da Economia
PIB PC* (R\$ milhões)	2.590	7.717	10.307	3,98	0,34%
Renda do trabalho (R\$ milhões)	936	2.579	3.515	3,76	0,28%
Impostos sobre a produção (R\$ milhões)	578	1.455	2.033	3,52	0,45%
Excedente e renda do capital (R\$ milhões)	1.076	3.684	4.760	4,42	0,36%
Valor da produção PC (R\$ milhões)	5.105	15.872	20.977	4,11	0,36%
Emprego (ocupações)	16.106	211.209	227.316	14,11	0,24%

*PC – Preço ao Consumidor.

Quadro 3.1.2
Impactos Consolidados da Operação dos Projetos

Variável	Impacto Direto	Impacto Indireto e Induzido	Impacto Total	Multiplicador	% da Economia
PIB PC (R\$ milhões)	8.108	27.712	35.820	4,42	1,18%
Renda do trabalho (R\$ milhões)	360	9.601	9.961	27,65	0,79%
Impostos sobre a produção (R\$ milhões)	3.936	5.229	9.165	2,33	2,03%
Excedente e renda do capital (R\$ milhões)	3.811	12.883	16.694	4,38	1,27%
Valor da produção PC (R\$ milhões)	18.119	58.348	76.467	4,22	1,33%
Emprego (ocupações)	9.272	784.058	793.330	85,56	0,82%

38

Interessante notar que além dos impactos no PIB e na geração de empregos, há, também, consequência na arrecadação tributária, que somadas às fases de implantação e operação ultrapassam R\$ 1 (um) bilhão de reais como se vê do quadro abaixo:

³⁸ Ibidem, p. 22-23.

Quadro 3.2.1
Impactos Regionais da Implantação e Operação dos Projetos

Estado		MG	DF	GO	BA	SC	ES	PE	PR
Número de Projetos		1	1	4	1	2	1	1	1
Implantação	PIB (R\$ mi)	92	36	225	34	10	49	6	501
	Arrecadação (R\$ mi)	12	3	22	3	1	4	1	64
	Emprego	2.416	1.048	7.537	658	267	561	568	14.818
Operação	PIB (R\$ mi)	429	374	1.517	515	288	158	35	3.163
	Arrecadação (R\$ mi)	53	73	292	68	79	1	6	407
	Emprego	4.840	1.032	10.885	3.445	3.124	329	126	31.720

É bem verdade que o impacto na arrecadação não é uniforme, pois varia de acordo com o tamanho dos incentivos fiscais concedidos, havendo estados como o Espírito Santo onde a arrecadação foi pequena e outros como o Paraná onde o incremento da arrecadação foi significativo.

Esses dados variam, também, em razão do tamanho dos projetos analisados, pois enquanto que no Paraná para a implantação da planta impactou o PIB em R\$ 501 (quinhentos e um) milhões, no Espírito Santo, o impacto foi de apenas R\$ 6 (seis) milhões.

O dado mais importante, no entanto, é o relacionado à criação de emprego e renda, que demonstra que as empresas incentivadas cumprem a sua função social e contribuem para o desenvolvimento econômico-social da região.

Ao apresentar a conclusão do estudo, os pesquisadores da Fundação Getúlio Vargas afirmam que os efeitos indiretos dos projetos são muito superiores aos diretos, de maneira a demonstrar um substancial efeito multiplicador³⁹.

Apontam, também, que embora a maior parte dos impactos recaia no estado onde está localizada a planta industrial, é possível afirmar que os impactos indiretos são distribuídos de maneira difusa entre os estados, na medida em que participam da cadeia produtiva de implantação e produção⁴⁰.

Por fim, concluem que, “no âmbito geral, pode-se afirmar que a interrupção das atividades das plantas em questão geraria prejuízos substanciais para a economia e população dos estados e do País, bem como para os cofres públicos”⁴¹.

³⁹ Ibidem, p. 26.

⁴⁰ Ibidem, p. 26.

⁴¹ Ibidem, p. 27.

Portanto, a partir das análises realizadas pelos pesquisadores da Fundação Getúlio Vargas é possível afirmar que os impactos socioeconômicos dos incentivos fiscais estaduais podem ser positivos, do ponto de vista da geração de empregos e da distribuição de riqueza, levando desenvolvimento para áreas menos atrativas, entendimento esse também compartilhado por Murilo Rézio de Castro⁴².

Jofre Luis da Costa Oliveira analisou os incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus e chegou à conclusão de que as desonerações tributárias são benéficas ao estado do Amazonas, pois os indicadores mostram que os custos sociais são menores que os benefícios socioeconômicos usufruídos por aquele estado⁴³.

Ele aponta que em decorrência da Zona Franca de Manaus, registrou-se um aumento da arrecadação tributária, contribuindo para que o PIB do Amazonas subisse para a 6ª colocação no país⁴⁴.

Ao analisar a lei paraense nº 6.913/2006⁴⁵, que dispõe sobre incentivos a indústria em geral no estado do Pará, verifica-se a exigência normativa, para a concessão de incentivos, de que a parte interessada apresente um projeto, no qual serão avaliadas se as condições de caráter socioeconômico, tecnológico e ambiental são satisfatórias, nos termos do art. 7º, que serão avaliadas semestralmente na forma do art. 10, confere-se:

Art. 7º Os interessados no tratamento tributário previsto nesta Lei, dependendo da natureza do empreendimento, estarão sujeitos ao cumprimento, de forma integral ou parcial, das seguintes condições gerais:

I - de caráter socioeconômico:

- a) manutenção ou geração de empregos, com utilização prioritária de mão-de-obra local;
- b) diversificação técnico-econômica e integração do empreendimento à economia do Estado, de modo a promover o processo de agregação de valor na atividade beneficiada;
- c) elevação futura da receita do imposto gerada na atividade beneficiada ou nas atividades econômicas interligadas;
- d) redução de custos e melhoria dos serviços prestados;
- e) contribuição para a verticalização, a integração e a consolidação de cadeias produtivas da economia paraense;

II - de caráter tecnológico e ambiental:

- a) observância do disposto na legislação ambiental em vigor;

⁴² CASTRO Murilo Rézio de. Desenvolvimento regional e políticas de estímulos fiscais e financeiros – perspectivas (trecho). In: MARTINS, Ives Gandra et. al (coord.). Tratado de Direito Financeiro - Volume II, p. 150-187.

⁴³ OLIVEIRA, Jofre Luis da Costa. Zona franca de Manaus: um estudo sobre a renúncia dos entes federativos e os benefícios socioeconômicos gerados. Dissertação (mestrado). Faculdade de Ciências Econômicas. Porto Alegre, 2011.

⁴⁴ Ibidem, p. 7.

⁴⁵ PARÁ. Estado do. Lei nº 6.913, de 03 de outubro de 2006. Disponível em: <<http://sedeme.com.br/portal/download/legislacao-estadual/Lei%206.913%20de%2003%20de%20outubro%20de%202006%20%20-%20Ind%C3%BAstria%20em%20Geral.pdf>>. Acesso: 07 nov. 2016.

- b) incorporação de tecnologias modernas e competitivas, adequadas ao meio ambiente;
- c) reintegração de áreas degradadas ao ciclo produtivo;
- d) utilização de normas de qualidade técnica no processo de produção;

III - de caráter espacial:

- a) promoção da integração socioeconômica do espaço estadual;
- b) promoção da interiorização da atividade econômica;
- c) localização em distritos industriais ou em áreas apropriadas à natureza do empreendimento;
- d) instalação ou realocação do empreendimento em áreas apropriadas, de modo a promover a desconcentração espacial da atividade econômica nos centros urbanos.

Parágrafo único. É condição, aos interessados no tratamento tributário previstos nesta Lei, a contribuição ao Fundo Estadual de Investimento em Infraestrutura - FEINFRA, conforme previsto no Capítulo VI, da Lei Estadual nº 6.489, de 27 de setembro de 2002

(...)

Art. 10. Durante o período de fruição do tratamento tributário previsto nesta Lei, os beneficiários deverão apresentar, semestralmente, à Comissão da Política de Incentivos ao Desenvolvimento Socioeconômico do Estado do Pará de que trata a Lei nº 6.489, de 27 de setembro de 2002:

I - documentação comprobatória:

- a) do cumprimento do cronograma de operações, de metas de investimento, de produção, de faturamento e de empregos;
- b) de regularidade junto ao Fisco Estadual;
- c) de regularidade ambiental, mediante licença concedida pelo órgão competente, quando for o caso;
- d) de inspeção sanitária, expedida pelo órgão competente, quando for o caso; e) de idoneidade cadastral, quando de operações pactuadas com o Banco do Estado do Pará S.A.

II - da relação de máquinas e equipamentos adquiridos para a integração ao ativo imobilizado, quando for o caso.

Parágrafo único. A Comissão da Política de Incentivos ao Desenvolvimento Socioeconômico do Estado do Pará poderá solicitar outras informações que julgar necessárias ao efetivo acompanhamento do tratamento tributário dispensado ao empreendimento.

Como se vê, a lei traz critérios ligados ao interesse público para a concessão dos incentivos, a exemplo de geração de empregos, diversificação da economia, elevação futura da receita tributária (considerando os reflexos indiretos na economia), contribuição para verticalização da cadeia produtiva, incorporação de tecnologias modernas adequadas ao meio ambiente, reintegração de áreas degradadas, dentre outras.

Embora sejam critérios bastante subjetivos, que dão ampla margem de discricionariedade ao gestor, entende-se que, se bem empregados pelos técnicos, sempre guiados pelos princípios da administração pública, é possível afirmar que, em tese, incentivos fiscais concedidos de acordo com essa norma irão trazer resultados positivos do ponto de vista socioeconômico para o Estado do Pará.

Vale notar que o Decreto Estadual nº 2.490/2006⁴⁶, que regulamenta a lei 6.913/2006, traz critérios mais objetivos no seu anexo único, onde é estabelecido o total de 100 pontos divididos por agregação de valor, localização, empregos diretos, compras no estado, inovação e sustentabilidade.

De acordo com as notas atribuídas pelos técnicos ao projeto, o incentivo fiscal será concedido em maior, ou menor, percentual e por mais, ou menos, tempo, conforme tabelas abaixo:

O percentual máximo de benefício é de 95% e o mínimo de 75%. O Prazo de fruição é de até 15 (quinze) anos, que será definido em função da pontuação obtida pelo projeto, permitidas sucessivas prorrogações, desde que atendidos os critérios para tanto, até o limite de mais 15 (quinze) anos, totalizando assim 30 (trinta) anos.

Critérios	Pontuação	
	Mínima	Máxima
Agregação de valor	3	31
Localização	2	24
Empregos Diretos	2	21
Compras no Estado	1	12
Inovação	1	7
Sustentabilidade	1	5
TOTAL	10	100

O percentual de benefício será definido de acordo com a pontuação que o projeto vier a obter mediante enquadramento nos critérios estabelecidos nesta Lei, conforme segue:

Pontuação	Benefício
90 a 100	95,0%
85 a 89	92,5%
80 a 84	90,0%
75 a 79	87,5%
70 a 74	85,0%
65 a 69	82,5%
60 a 64	80,0%
55 a 59	77,5%
50 a 54	75,0%

O prazo de fruição de até 15 (quinze) anos do benefício será definido considerando a pontuação total alcançada pelo projeto:

Pontuação	Prazo de fruição (anos)
90 a 100	15
85 a 89	14
80 a 84	13
75 a 79	12
70 a 74	11
65 a 69	10
60 a 64	9

⁴⁶ PARÁ. Decreto nº 2.490, de 06 de outubro de 2006. Disponível em: <<http://sedeme.com.br/portal/download/legislacao-estadual/DECRETO%202.490%20aprova%20regulamento%20da%20Lei%20n%C2%BA%206.913%20.pdf>>. Acesso: 07 nov. 2016.

55 a 59	8
50 a 54	7

A título de exemplo, veja como se dá a pontuação nos itens empregos e compras no estado:

3 - O números de empregos, de acordo com as faixas contempladas na tabela a seguir:

Empregos diretos	Pontuação
10 a 46	2
47 a 83	3
84 a 120	5
121 a 158	6
159 a 195	8
196 a 232	10
233 a 270	13
a partir de 271	21

4 - Participação de Compras no Estado no Total das Compras, conforme tabela abaixo e calculado conforme segue: Participação de Compras no Estado = (Total de Compras no Pará/ Total Geral de Compras) x 100)

Compras no Estado	Pontuação
5% a 16%	1
17% até 28%	3
29% até 40%	6
41% até 52%	8
a partir de 43%	12

Portanto, caso atendidas as normas regulamentares acima, é improvável que um incentivo fiscal aprovado com base nesses critérios não venha surtir efeitos positivos do ponto de vista socioeconômico.

O autor da dissertação entrou em contato com a SEDEME para aprofundar a pesquisa, protocolando expediente, com base na lei de acesso a informação (lei 12.527/2011), no qual solicita cópia de processos, documentos e entrevista, com vistas a aferir como, na prática, se dá a análise dos processos pelos técnicos.

Objetivava-se saber se os critérios previstos na norma são empregados de maneira adequada pelos técnicos, de maneira a propiciar que apenas projetos que atendem aos requisitos previstos (ligados ao interesse público) fossem aceitos.

⁴⁷ Ibidem.

⁴⁸ Ibidem.

No entanto, embora o expediente tenha sido protocolado em 09/11/2016, às 12:03, até o encerramento do presente trabalho, apesar de inúmeras diligências realizadas junto ao mencionado órgão, não se obteve nenhuma resposta por parte do órgão do Estado do Pará.

Faz-se necessário registrar que o assunto é polêmico, tendo estudos que apontam que as utilizações de incentivo fiscal pelos estados da federação não geram nenhum ganho.

Leonardo Menescal, por exemplo, com apoio em dados da Secretaria de Planejamento e Orçamento do Estado do Pará e do Índice de Desenvolvimento Humano, informa que apesar de ter ocorrido um aumento na arrecadação do ICMS, não houve melhoria do ponto vista socioeconômico no Estado do Pará⁴⁹.

Ele utiliza dados da arrecadação do estado, entre o período de 1996 a 2006, sendo 1996 o ano que foi aprovado o primeiro instrumento normativo para regular incentivo fiscal e 2006, ano que o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional o art. 5º, I da lei estadual nº 6.489/2002.

Os dados apontam no sentido de que houve um incremento da arrecadação do estado, o que se deve supostamente, segundo Menescal, a política de incentivos fiscais.

No entanto, esse aumento não vem acompanhado de melhoria dos indicadores sociais, que “permanecem péssimos”, o que leva o autor a concluir que “ninguém ganha com a guerra fiscal”⁵⁰.

A Fundação Amazônia de Amparo a Estudos e Pesquisas lançou em 2016 o barômetro da sustentabilidade, estudo que objetiva avaliar a sustentabilidade a partir de indicadores muitas vezes desconectados, girando basicamente em dois grandes eixos: Bem-Estar Humano e Bem-Estar Ambiental⁵¹.

O estudo leva em consideração 27 (vinte e sete) indicadores, em sua maioria ligados aos objetivos do milênio, sendo 20 (vinte) de Bem-Estar Humano e 7 (sete) de Bem-Estar Ambiental, a exemplo de: mortalidade infantil, número de médicos, índice de extrema pobreza, PIB per capita, renda per capita, Ideb, acesso à internet, roubos, homicídios, acesso a energia elétrica, desmatamento, estoque de floresta, focos de calor e coleta de lixo⁵².

Ao se aplicar o barômetro no Estado do Pará, a conclusão que os pesquisadores chegaram foi que o estado é “potencialmente insustentável”⁵³. Como se trata de um estudo

⁴⁹ MENESCAL, Leonardo. Quem se Beneficia com a Guerra Fiscal? O Caso do Estado do Pará. Dissertação (Mestrado). Instituto de Ciências Jurídicas. Universidade Federal do Pará, 2009.

⁵⁰ Ibidem.

⁵¹ FUNDAÇÃO AMAZÔNICA DE AMPARO A ESTUDOS E PESQUISAS. Barômetro da Sustentabilidade da Amazônia / Diretoria de Estudos e Pesquisas Ambientais. – Belém, 2016.

⁵² Ibidem, p.16.

⁵³ Ibidem, p.46.

pioneiro, não é possível realizar a comparação com anos anteriores, mas é certo que o índice de desenvolvimento econômico e social do estado é ruim e que, portanto, a política de incentivos não foi capaz de alterar esse quadro.

Mesmo assim, não é possível concordar com a conclusão apontada por Menescal, pois a falta de correspondência entre o aumento da arrecadação e a falta de melhoria dos índices sociais demonstra problemas na qualidade da despesa pública e não que a política de incentivo fiscal não é satisfatória.

Caso demonstrado que ela gera emprego, renda e na via indireta tributos, em níveis satisfatórios diante da renúncia de receita realizada, como apontado pelo estudo da Fundação Getúlio Vargas e de Jofre Luis da Costa, é certo que há efeitos positivos na utilização dessa política.

No entanto, a generalização da política de incentivo fiscal, que ocorre quando quase todos os estados da federação passam a utilizá-la, pode ocasionar na perda do poder de estímulo do incentivo⁵⁴.

Isso porque se muitos estados concedem incentivos, estes passam a não ser um fator determinante na escolha do local onde o empresário irá desenvolver sua atividade, que passa a ser guiada por outros fatores, como uma melhor infraestrutura, proximidade do mercado consumidor, etc. Nesse quadro hipotético, de generalização dos incentivos, as empresas tendem a se instalar nos estados mais desenvolvidos⁵⁵.

Abre-se espaço, assim, para o leilão de vantagens entre os entes federados, desencadeando uma guerra onde quase todos perdem, tendo em conta uma perda global de arrecadação diante de uma prática generalizada de renúncia de receitas⁵⁶.

Ao se constatar que até o Estado de São Paulo, o mais rico do país, concede incentivos fiscais a revelia do CONFAZ, como se verifica facilmente do sítio eletrônico “Investe São Paulo” da Agência Paulista de Promoção de Investimentos e Competitividade, onde são oferecidas vantagens como “redução de alíquota de ICMS de 18% para 12%”, “suspensão de lançamento de ICMS incidente no desembaraço aduaneiro decorrente de importação de

⁵⁴ VARSANO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. IPEA, Planejamento e Políticas Públicas, n. 15, 1997.

⁵⁵ Ibidem, p. 15.

⁵⁶ BEVILACQUA, Lucas. Tributo como instrumento de desenvolvimento regional: a (i) legitimidade das contramedidas dos Estados no âmbito da guerra fiscal de ICMS. Anais do II Congresso Brasileiro de Carreiras Jurídicas de Estado. São Paulo, 2010.

mercadoria sem similar nacional”, etc., pode-se supor que já estamos nessa situação de incentivos fiscais generalizados⁵⁷.

Outro sinal que o Brasil já chegou num patamar insuportável e que o “leilão” se instalou em nosso país é o caso Ford, onde o Estado do Rio Grande do Sul propôs, em benefícios, arcar com um custo por funcionário equivalente a R\$ 300 mil para a empresa lá se instalar⁵⁸.

Mesmo assim, a Ford preferiu alocar-se no Estado da Bahia, pois teria lhe oferecido condições ainda melhores.

Então, apesar de reconhecer os benefícios socioeconômicos que a política de incentivos fiscais pode promover, é preocupante a sua generalização, que por acabar com a força atrativa dos incentivos, faz com que as empresas escolham estados mais desenvolvidos para se instalar, pois são dotados de uma melhor infraestrutura.

Outra preocupação importante é que, como política pública, os incentivos fiscais não se transmudem na concessão de privilégios odiosos decorrentes da captura dos recursos públicos por grupos econômicos que busquem – apenas – aumentar seus lucros.

De acordo com George Stigler⁵⁹ há o uso em potencial de recursos e poderes do Estado para o desenvolvimento de grupos econômicos. As características do processo político permitem que pequenos grupos obtenham regulações que lhe são favoráveis, a exemplo de subsídios fornecidos as empresas áreas americanas pelo serviço de correio, no valor, em 1968, de \$ 1,5 bilhão de dólares, mesmo que essas empresas não façam esse serviço.

Ele argumenta que o Estado ou a máquina estatal tem recursos em potencial ou pode representar uma ameaça para qualquer indústria na sociedade. Com o seu poder de proibir e/ou obrigar, tomar ou dar dinheiro, o Estado pode - e o faz, de forma seletiva - ajudar determinados setores e prejudicar outros⁶⁰.

Stigler alerta que o processo político desafia uma explicação racional, sendo um imprevisível fruto do resultado de uma mistura de forças das mais diversas naturezas, compreendendo atos de graciosa virtude moral e da mais vulgar venalidade⁶¹.

⁵⁷ SÃO PAULO, Estado de. Políticas de incentivo ao investimento. Disponível em: <<http://www.investe.sp.gov.br/por-que-sao-paulo/politicas-de-incentivo/>>. Acesso: 10 dez. 2015.

⁵⁸ NÓBREGA, Marcos. Renúncia de receita, guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF. Disponível em <<http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>>. Acesso: 10 nov. 2015

⁵⁹ STIGLER, George J. The theory of economic regulation. *Bell Journal of Economic and Management Science*, New York, v. 2, n. 1, p. 1-21, Spring 1971, p. 4.

⁶⁰ Ibidem, p. 2.

⁶¹ Ibidem, p. 2.

Dessa forma, para que surtam efeitos positivos da política de incentivo fiscal, torna-se necessário afastar essa pretensa captura dos recursos, o que será possível com o cumprimento dos princípios da administração pública, em especial os princípios da impessoalidade e da eficiência, ambos dispostos no art. 37, *caput* da Constituição, que exigem uma criteriosa análise do custo-benefício da política pública a ser utilizada.

1.3 Conclusões do primeiro capítulo

Nesse primeiro capítulo foi possível verificar que a guerra fiscal é uma espécie de política pública que opera na despesa, ou seja, é um gasto tributário, resultado da utilização da tributação para fins extrafiscais. Trata-se de uma sanção premial fruto da função promocional do direito

Uma de suas causas é a desigualdade regional, que faz com que estados se lancem nessa “guerra”, competindo uns com os outros para atrair investimentos e tentar diminuir a condição de desigualdade entre eles.

Estudos apontam que a utilização dessa política pode gerar efeitos positivos, no entanto, a sua generalização, por acabar com a força atrativa do incentivo, acaba por favorecer estados em condição favorecida.

Como política pública, deve observar os princípios da administração pública constantes do art. 37 da Constituição, em especial impessoalidade e eficiência, de modo a afastar que esses recursos sejam “capturados”.

2. A POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

2.1 A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

O ICMS, apesar de ser um imposto de competência dos estados, tem impacto no país inteiro, uma vez que, por sua natureza, incide em operações interestaduais e de importação, razão pela qual é comumente chamada de um imposto de vocação nacional.

Dada essa característica, a Constituição determinou que Lei Complementar viesse regular a forma como, mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, seriam concedidos e revogados incentivos e benefícios fiscais, de acordo com o art. 155, §2º, XII, “g”.

A Lei Complementar nº 24/1975 é que regula essa forma e prevê, no seu art. 2º, §2º, que a concessão de incentivos depende de aprovação unânime dos estados representados no CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. Já para a revogação de tais benefícios fiscais o *quorum* é de quatro quintos. Veja:

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

(...).

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

É válido mencionar que o convênio autoriza a concessão do benefício, o qual, no entanto, para a devida observância do princípio da legalidade, não prescinde da lei estadual, que introduz a norma do ordenamento jurídico estadual, a fim de que seja resguardada, ainda, a competência tributária privativa e indelegável do estado em matéria de ICMS (art. 155, II, CF).

Assim, resta claro que a interpretação do art. 4º da LC 24/1975⁶² deve ser feita em conjunto com o princípio da legalidade, de maneira que a ratificação dos convênios pelo estado não deve se dar por Decreto do Executivo, mas por norma do Poder Legislativo Estadual⁶³.

⁶² Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.

⁶³ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS – 12ª Ed – São Paulo: Malheiros, 2007.

Essa exigência é reiterada no art. 150, §6º da Constituição, que enuncia, expressamente, a necessidade de lei para introduzir isenções, incentivos ou benefícios fiscais no ordenamento⁶⁴.

Como a unanimidade dentro de um contexto com diversos interesses conflitantes é muito difícil de ser alcançada, os estados acabaram concedendo incentivos fiscais de ICMS à revelia do CONFAZ, de modo a violar a LC 24/1975, prática que se tornou usual e generalizada, a que se denomina guerra fiscal.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se construiu ao longo do tempo no sentido de considerar inconstitucional a concessão de incentivos fiscais de ICMS à revelia do CONFAZ. Veja que em 01/06/2011 o plenário julgou de uma só vez 12 (doze) leis estaduais que concediam incentivos fiscais de ICMS sem a autorização, por unanimidade, do CONFAZ, declarando-as inconstitucionais, conforme Informativo de Jurisprudência nº 629:

ICMS e guerra fiscal - 1

Por ofensa ao art. 155, § 2º, XII, g, da CF — que exige, relativamente ao ICMS, a celebração de convênio entre os Estados-membros e o Distrito Federal para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais —, o Plenário julgou procedente pedido formulado em ação direta ajuizada pelo Governador do Estado de São Paulo para declarar a inconstitucionalidade da Lei fluminense 3.394/2000, regulamentada pelo Decreto 26.273, editado na mesma data. O diploma questionado regulariza a situação das empresas que tiveram suspenso o benefício de prazo especial de pagamento do ICMS concedido com base na Lei 2.273/94 e dá outras providências. Rejeitaram-se as preliminares suscitadas.

(...).

ADI 2906/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011. (ADI-2906) 

ICMS e guerra fiscal - 2

Com o mesmo fundamento acima aludido, o Plenário julgou procedente pedido formulado em ação direta proposta pelo Governador do Estado de Minas Gerais para declarar a inconstitucionalidade do Decreto 26.005/2000, editado pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro. A norma impugnada desonera do pagamento do ICMS as operações internas com insumos, materiais, máquinas e equipamentos destinados a emprego em plataformas de petróleo e as embarcações utilizadas na prestação de serviços marítimos e de navegação.

ADI 2376/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011. (ADI-2376) 

ICMS e guerra fiscal - 3

Ao aplicar a orientação firmada na ADI 2906/RJ, o Plenário julgou procedente pedido formulado em ação direta ajuizada pela Governadora do Estado do Rio Grande do Norte em exercício para declarar a inconstitucionalidade do § 5º do art. 12 da Lei 4.181/2003, regulamentado pelo Decreto 36.454/2004, ambos do Estado do Rio de Janeiro. O preceito adversado institui o Programa de Desenvolvimento do Setor Aeronáutico naquela unidade federativa — Rioaerotec — e seu decreto regulamentador dispõe sobre o ICMS nas operações internas com querosene de aviação e dá outras providências.

ADI 3674/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011. (ADI-3674)⁶⁵

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS – 2ª ed. – São Paulo: Noeses, 2014, p. 38.

⁶⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Informativo de Jurisprudência nº 629. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo629.htm>>. Acesso: 08 jan. 2016.

O posicionamento vem sendo reafirmado pela jurisprudência da Corte Maior, como se verifica do Informativo de Jurisprudência nº 633⁶⁶ e nº 755⁶⁷.

Tramita, ainda, no Supremo Tribunal Federal a proposta de súmula vinculante nº 69, com o seguinte verbete: “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou de outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional”⁶⁸.

O fundamento utilizado pelo Supremo Tribunal Federal é a suposta violação ao art.155, §2º, XII, “g” da Constituição: “XII - cabe à lei complementar (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Interessante notar que o disposto constitucional em questão delegou a lei complementar o papel de regular a forma de concessão de incentivo fiscal de ICMS, de maneira que, de fato, o dispositivo que exige a unanimidade é de caráter infraconstitucional, assente no art. 2º, §2º da LC 24/1976.

Portanto, verifica-se que se trata de suposta ofensa meramente reflexa a Constituição, o que, seguindo a jurisprudência do próprio Tribunal, afastaria a sua competência para a análise do caso⁶⁹.

2.2 O direito de errar por último

A interpretação é uma operação mental que acompanha o processo de aplicação do Direito no seu progredir de um escalão superior para um escalão inferior. O órgão jurídico chamado a aplicar o direito necessita fixar o alcance das normas⁷⁰.

⁶⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Informativo de Jurisprudência nº 633. Disponível em : <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28incentivo+fiscal+e+icms%29&base=baseInformativo&url=http://tinyurl.com/hzv425>>. Acesso: 14 mar. 2016.

⁶⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Informativo de Jurisprudência nº 755. Disponível em : <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28incentivo+fiscal+e+icms%29&base=baseInformativo&url=http://tinyurl.com/hzv425>>. Acesso: 14 mar. 2016.

⁶⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Proposta de súmula vinculante nº 69. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4222438>>. Acesso: 08 jan. 2016.

⁶⁹ Sobre o tema confere-se: **ARE 974338 AgR**, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 28/10/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-244 DIVULG 17-11-2016 PUBLIC 18-11-2016; **ARE 946671 AgR**, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 14/10/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-234 DIVULG 03-11-2016 PUBLIC 04-11-2016; **RE 607058 AgR**, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 30/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-221 DIVULG 17-10-2016 PUBLIC 18-10-2016.

⁷⁰ Kelsen, Hans. Teoria pura do direito (tradução João Baptista Machado) – 6ª ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 387.

Dessa forma, é possível afirmar que existem duas espécies de interpretação do Direito: uma realizada pelo órgão que o aplica e a interpretação realizada por pessoa privada e, especialmente, pela ciência jurídica⁷¹.

Diante da pluralidade de significações dos enunciados prescritivos, verifica-se que o sentido verbal da norma não é unívoco, sendo necessário reconhecer certa indeterminação no ato de aplicação do direito, seja intencional ou não, que oferece várias possibilidades a aplicação jurídica⁷².

Assim, o direito a aplicar forma uma moldura dentro da qual existem várias possibilidades de aplicação, sendo conforme ao Direito todo ato que se mantenha dentro deste quadro ou moldura e, do ponto de vista orientado pelo direito positivo, não há qualquer critério com base no qual uma das possibilidades inscritas na moldura a aplicar possa ser preferida a outra. Observe: “Não há absolutamente qualquer método – capaz de ser classificado com de direito positivo – segundo o qual, das várias significações verbais de uma norma, apenas uma possa ser destacada como a correta”^{73, 74}.

Necessário reconhecer a existência de discricionariedade no ato de interpretação do direito, que não está limitada apenas aos casos que estiverem numa “zona de penumbra”, pois, como assevera Guastini⁷⁵, “quem decide se um caso cai na ‘zona de luz’ ou na ‘zona de penumbra’? Quem traça a fronteira entre as duas áreas? Obviamente, os juízes”. Os juízes usam sua discricionariedade não só para decidir a solução de controvérsias que caem na “zona de penumbra”, mas também para decidir se uma controvérsia cai, ou não, na “zona de luz”.

Na aplicação do direito feita pelo órgão jurídico, a interpretação do direito a aplicar combina-se com um ato de vontade em que o aplicador efetua uma escolha entre as possibilidades reveladas. Através desse ato de vontade, distingue-se a interpretação feita pelo órgão aplicador do direito, que é autêntica, daquela realizada pela ciência jurídica, entendida como não autêntica⁷⁶.

Por essa razão, mesmo que não se concorde com a interpretação realizada pelo Supremo Tribunal Federal, reconhece-se que essa é a interpretação autêntica, pois, se tratando de interpretação da Constituição, é ele o órgão jurídico eleito pela Constituição para

⁷¹ Ibidem, p. 388.

⁷² Ibidem, p. 390.

⁷³ Ibidem, p. 390.

⁷⁴ Em sentido contrário: DWORKIN, Ronald. Uma questão de princípio. Trad. Luis Carlos Borges – São Paulo: Martins Fontes, 2000.

⁷⁵ GUASTINI, Riccardo. Das fontes às normas. Trad. Edson Bini – Apresentação: Heleno Taveira Tôres – São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 148-149.

⁷⁶ KELSEN, op. cit., p. 394-395.

interpretá-la, na forma do art. 102, tendo sua decisão proferida no controle concentrado de constitucionalidade efeito vinculante e eficácia *erga omnes*.

Rui Barbosa foi preciso ao afirmar, em 1914, que “em todas as organizações políticas ou judiciais há sempre uma autoridade extrema para errar em último lugar. ... O Supremo Tribunal Federal, não sendo infalível, pode errar, mas a alguém deve ficar o direito de errar por último”⁷⁷.

O Juiz Robert Jackson, que integrou a Suprema Corte Americana, no julgamento *Brown v. Allen*, realizado em 1953, afirmou que a Corte Suprema não dá a última palavra porque é infalível, mas seus julgamentos são infalíveis justamente porque cabe a eles a última palavra. Em suas palavras: “*We are not final because we are infallible, but we are infallible only because we are final*”⁷⁸.

Verifica-se, assim, a necessidade de por fim a discussão, para conferir segurança e estabilidade ao sistema, sendo o Supremo Tribunal Federal o órgão eleito pela Constituição para dar a palavra final sobre controvérsias constitucionais.

Alcançando a sua decisão a condição de coisa julgada, ela se torna definitiva, em razão de um subprincípio da segurança jurídica, que é o da estabilidade sistêmica⁷⁹.

Esta segurança jurídica por estabilidade sistêmica divide-se em estabilidade das formas (por coerência estruturas), estabilidade temporal (preservação de situações consolidadas no tempo), estabilidade por calibração ou balanceamento do sistema de normas e segurança jurídica dos princípios⁸⁰.

A estabilidade das formas corresponde à conduta das fontes de produção de textos normativos, inclusive no que concerne ao seu procedimento, compreendendo a coerência estrutural quanto à coordenação de normas e órgãos entre si, respeito a hierarquia, competências⁸¹.

Já por estabilidade temporal, têm-se os regimes do direito adquirido, ato jurídico perfeito e da coisa julgada, além da irretroatividade de atos jurídicos não benignos ou aplicação dos regimes de decadência e prescrição. Essa modalidade garante o destinatário das normas contra mudanças inopinadas ou frequentes⁸².

⁷⁷ BARBOSA, Rui. Trabalhos jurídicos. Rio de Janeiro, Fundação Casa de Rui Barbosa, 1914. XLI, Tomo III (Obras Completas de Rui Barbosa), p. 259.

⁷⁸ SUPREME COURT OF THE UNITED STATES. *Brown v. Allen*, 344 U.S. 443, 1953. Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/344/443/case.html>>. Acesso: 12 jan . 2017.

⁷⁹ TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 19.

⁸⁰ TORRES, op. cit. p. 206.

⁸¹ Ibidem, p. 206.

⁸² Ibidem, p. 207.

A estabilidade por calibração ou balanceamento, também conhecida como estabilidade funcional do sistema, diz respeito a confiança legítima aplicada as diversas situações inerentes ao funcionamento sistêmico e que não são passíveis de solução com recurso a certeza jurídica, estabilidade das fontes ou à temporal⁸³.

A segurança jurídica dos princípios abrange todos os meios necessários a efetivação dos princípios e valores, bem como o sopesamento, garantias de proibição do excesso, proporcionalidade e razoabilidade⁸⁴.

A estabilidade sistêmica tem como objetivo conferir às relações intertemporais proteção aos efeitos já consolidados no passado, aos presentes e futuros, resultando desse regime um compromisso sistêmico de estabilidade e de segurança jurídica, em decorrência da vinculação obrigatória ao direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada⁸⁵.

A coisa julgada encontra proteção expressa no art. 5º, XXXVI da Constituição que determina: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”⁸⁶.

O art. 6º, §3º do Decreto-Lei nº 4.657/1942 trabalha o seu conceito nos seguintes termos: “§3º Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso”⁸⁷.

Para o Novo CPC “Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso”⁸⁸.

Verifica-se, dessa forma, que a coisa julgada se caracteriza pela imutabilidade da decisão, que impede a renovação das pretensões deduzidas em processos amparados pela eficácia da coisa julgada. Trata-se, assim, de uma das mais representativas expressões da segurança jurídica, na função estabilizadora do sistema jurídico⁸⁹.

⁸³ Ibidem, p. 207.

⁸⁴ Ibidem, p. 207.

⁸⁵ Ibidem, p. 440.

⁸⁶ BRASIL, Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de Assuntos Jurídicos. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso: 13 jan. 2017.

⁸⁷ BRASIL, Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de Assuntos Jurídicos. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm>. Acesso: 11 jan. 2017.

⁸⁸ BRASIL. Presidência da República. Subchefia de Assuntos Jurídicos. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso: 11. Jan. 2017.

⁸⁹ TORRES, op.cit., p. 447.

2.3 Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade

2.3.1 Efeitos temporais

São duas as principais correntes sobre os efeitos da declaração de constitucionalidade, uma que sustenta a anulabilidade da norma declarada inconstitucional, portanto, de natureza constitutiva e *ex nunc*, propalada por Kelsen e outra que defende a nulidade da norma declarada inconstitucional, em consequência, de natureza declaratória e *ex tunc*, cujo principal defensor foi Marshall.

De acordo com os ensinamentos de Kelsen, uma lei que contrarie a Constituição pode ser revogada não só pelo processo usual, segundo o princípio lei posterior derroga a anterior, mas também por um processo especial, previsto na Constituição, cuja competência cabe a um órgão jurídico. No entanto, enquanto a lei não foi revogada, tem de ser considerada válida⁹⁰.

Com base na sua teoria se todo Tribunal é competente para controlar a constitucionalidade da lei a aplicar a um caso concreto, em regra ele tem apenas a faculdade de, quando considere a lei inconstitucional, rejeitar sua aplicação no caso em análise, quer dizer, anular sua validade somente em relação a aquele caso. A lei, todavia, permanece em vigor para todos os outros casos a que se refira e deve ser aplicada a esses casos pelos Tribunais, a menos que também afastem sua aplicação no caso concreto⁹¹.

Caso o controle de constitucionalidade seja reservado a um Tribunal, este pode ter a competência de anular a validade da lei não só em relação ao caso concreto, mas em relação a todos os casos a que a lei se refira. Até esse momento, porém, a lei é válida e deve ser aplicada por todos os aplicadores do direito. Adverte Kelsen⁹² que uma lei pode permanecer em vigor e ser aplicada durante muitos anos antes que seja anulada pelo tribunal, de maneira que deve valer na medida e pelo tempo em que forem anuladas pela forma constitucionalmente prevista.

Daí que o Mestre de Viena defende a teoria da anulabilidade da norma inconstitucional, de maneira os efeitos da sua declaração de inconstitucionalidade se projetem apenas para o futuro, mantendo intocados os efeitos já produzidos, conferindo natureza

⁹⁰ KELSEN, Hans. Teoria pura do direito (tradução João Baptista Machado) – 6ª ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 300.

⁹¹ Ibidem, p. 303.

⁹² Ibidem, p. 303.

constitutiva à declaração de inconstitucionalidade, uma vez que a lei era válida até a sua anulação, ela não era nula desde o início⁹³.

O julgamento de *Marbury v. Madison*, realizado em 1803 pela Suprema Corte dos Estados Unidos e presidido pelo Juiz Marshall é considerado como o precedente precursor do controle de constitucionalidade como o conhecemos hoje, sendo assentada nessa decisão a tese da nulidade da norma inconstitucional.

A bem da verdade, mesmo antes desse julgamento já havia manifestações favoráveis ao controle de constitucionalidade das leis pelo Poder Judiciário, como defendia Alexander Hamilton⁹⁴, que afirmava ser o Poder Judiciário independente, a quem compete o dever de declarar todos os atos que se manifestem contrários a Constituição, inclusive quando oriundos do Poder Legislativo. Sem isso, todos os direitos previstos constitucionalmente seriam um monte de nada.

Ele explica que não se pode supor que a Constituição pretendesse que os representantes do povo substituam a vontade dos seus constituintes. É mais racional supor que as cortes foram designadas para ser um corpo intermediário entre o povo e a legislatura, a fim, dentre outras coisas, manter os últimos dentro dos limites da sua autoridade⁹⁵.

A Constituição é de fato e dever ser considerada por juízes como uma lei fundamental. Caso ocorra uma irreconciliável variação entre o disposto na lei produzida pelo Legislativo e a Constituição, o caráter superior da última deve prevalecer ou, em outras palavras, a Constituição deve preferir a lei, a intenção do povo sobre a intenção dos seus agentes⁹⁶.

Isso não significa, vale ressaltar, que há uma superioridade do Poder Judiciário sobre o Poder Legislativo, mas que o poder do povo é superior aos dois poderes constituídos⁹⁷.

Mesmo assim, é no famoso julgamento de *Marbury v. Madison* que a tese se sedimentou e, a partir de então, foram estabelecidos, de forma mais clara, os princípios do controle de constitucionalidade.

A situação política que emoldura o caso foi bastante singular e denota um real interesse pessoal de Marshall, então presidente da Suprema Corte norte-americana, no caso, o que, nos dias de hoje, ele deveria se declarar por impedido, sob pena de levantar-se sua suspeição. Marshall era secretário de estado e integrava o Partido Federalista, o qual foi derrotado nas eleições. Antes que o novo presidente tomasse posse, ele foi nomeado

⁹³ Ibidem, p. 306-307.

⁹⁴ HAMILTON, Alexander. No. 78. In: *The Federalist*. HAMILTON, Alexander. JAY, John. MADISON, James. Indianapolis: Liberty Fund, 2001, p. 403.

⁹⁵ Ibidem, p. 404.

⁹⁶ Ibidem, p. 404.

⁹⁷ Ibidem, p. 404.

presidente da Suprema Corte, cargo que acumulou com o de secretário de estado até a véspera da posse do novo governo⁹⁸.

Entre a sua nomeação e a posse do novo governo foram nomeados vários correligionários para cargos no Poder Judiciário, onde gozariam de vitaliciedade e irredutibilidade de vencimentos. Contudo, apesar de nomeados, não foi possível entregar todos os títulos a tempo, dentre os quais se encontrava o de William Marbury, nomeado para o cargo de Juiz de Paz no Condado de Washington, no Distrito de Columbia. Com a posse do novo presidente, o novo secretário de estado, James Madison, não entregou o título a Marbury por entender que a nomeação estava incompleta até a sua entrega, impedindo que ele viesse a tomar posse no cargo, o que o levou a ajuizar uma ação perante a Corte Suprema⁹⁹.

A Suprema Corte não julgou o caso durante dois anos, gerando grande expectativa da opinião pública. O Governo, oficialmente, manifestou que a concessão da ordem geraria uma crise entre os Poderes. A opinião generalizada era de que, se concedida, a ordem não seria cumprida pelo Executivo¹⁰⁰.

Ao decidir o caso, Marshall primeiro analisou o mérito, tornando pública sua opinião de que Marbury tinha razão e que Madison agia ilegalmente. Todavia, não concedida a ordem por uma questão processual. Com isso, não corria o risco de ver a ordem descumprida¹⁰¹.

De acordo com a posição adotada naquele julgamento presidido por Marshall os poderes da legislatura são definidos e limitados e para que não seja objeto de erro ou esquecido, a constituição é escrita¹⁰².

A distinção entre um governo limitado e ilimitado deixa de existir se os limites não podem ser impostos as pessoas aos quais foram impostos, de maneira a tornar atos proibidos e permitidos de igual obrigação. Ou a Constituição controla qualquer atividade legislativa que a viole, ou a legislatura pode alterá-la por um ato ordinário¹⁰³.

Não há meio termo entre essas alternativas. Ou a Constituição é superior perante a lei e não pode ser alterada pelos meios ordinários ou está no mesmo nível dos atos legislativos ordinários, podendo ser alterado de acordo com a vontade do legislador¹⁰⁴.

⁹⁸ POLETI, Ronaldo. Controle de constitucionalidade das leis. Os Casos Americanos e a História da Suprema Corte. 2ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, p. 23 – 50.

⁹⁹ Ibidem, p. 30.

¹⁰⁰ Ibidem, p. 30.

¹⁰¹ Ibidem, p. 30.

¹⁰² SUPREME COURT OF THE UNITED STATES. Willian Marbury v. James Madison, Secretary of State of the United States. February, 1803. Disponível em: <<http://law2.umkc.edu/faculty/projects/frtrial/conlaw/marbury.HTML>>. Acesso: 22 dez. 2016, p. 5.

¹⁰³ Ibidem, p. 5.

¹⁰⁴ Ibidem, p. 5.

Caso a primeira alternativa seja verdadeira, um ato legislativo contrário a Constituição não é direito; já na hipótese da segunda parte ser verdadeira, as constituições escritas são absurdas tentativas, por parte do povo, de limitar um poder que é por natureza ilimitado¹⁰⁵.

É certo que todos aqueles que formularam constituições escritas a consideraram como a lei fundamental da nação e, conseqüentemente, sustentam a teoria de que todo ato de governo ou da legislatura, que a viole, é nulo¹⁰⁶.

Diante de um ato nulo, não podem os Tribunais atribuir-lhe efeitos. Outro entendimento subverteria o fundamento de todas as constituições escritas¹⁰⁷.

A solução adotada, no último pós-guerra, na Itália e na Alemanha, está, de acordo com as lições de Mauro Cappelletti¹⁰⁸, a meio caminho entre a adotada pelo sistema norte-americano de Marshall e o sistema austríaco de Kelsen.

Em verdade, mesmo na Áustria e nos Estados Unidos tem se verificado que as teorias de Kelsen e Marshall têm sofrido atenuações.

Na Áustria, a atenuação se deu por uma reforma de 1929 denominada *Bundes-Verfassungsnovelle*. Nesse sistema, vale lembrar, a norma inconstitucional é considerada perfeitamente válida e eficaz até o momento em que for publicado, sem força retroativa, o pronunciamento da Corte Constitucional, de modo que os fatos deduzidos em processos pendentes foram – a época em que se verificaram - válida e eficazmente disciplinados pela norma inconstitucional. Disso resulta uma consequência, perfeitamente lógica e coerente com a teoria, mas absurda e inaceitável na prática, de que o pronunciamento da Corte Constitucional não poderia ter eficácia justamente em relação a aqueles casos concretos, pendentes, no curso dos quais tenha surgido à questão da constitucionalidade¹⁰⁹.

Justamente para evitar esta absurda consequência, que o sistema austríaco foi reformado admitindo atenuação da concepção que havia sido adotada, segundo a qual o pronunciamento da Corte Constitucional é negado qualquer retroatividade. Ou seja, a partir da reforma, o sistema passou a admitir que desde que limitado ao caso concreto, por cuja ocasião tenha surgido, em via de exceção, a lei inconstitucional deve ter aplicação recusada também em relação aos fatos verificados antes do pronunciamento¹¹⁰.

¹⁰⁵ Ibidem, p 5.

¹⁰⁶ Ibidem, p. 5.

¹⁰⁷ Ibidem, p.5.

¹⁰⁸ CAPPELLETTI, Mauro. O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparado. Tradução de Aroldo Plínio Gonçalves. Porto Alegre, Fabris, 1984, p. 129.

¹⁰⁹ Ibidem, p. 120-121.

¹¹⁰ Ibidem, p. 121.

De outro lado, também nos Estados Unidos houve uma atenuação do rigor técnico da teoria propalada por Marshall, pois exigências de ordem prática induziram uma atenuação da doutrina do *ex tunc*, ou seja, da retroatividade¹¹¹.

A doutrina de Marshall, recorda-se, parte do pressuposto de que a lei inconstitucional seja nula e ineficaz. Pode acontecer, no entanto, que uma lei tenha sido, por muito tempo, pacificamente aplicada por todos, órgãos públicos e sujeitos privados, a exemplo de um funcionário, eleito ou nomeado com base numa lei muito tempo depois declarada inconstitucional, tenha exercido a função por muitos anos, ou o Estado, tenha arrecadado por longo período de tempo certo tributo, ou uma pessoa recebido uma pensão, cuja lei tenha sido posteriormente declarada inconstitucional. Poderia, então, em certo momento, uma lei por muitos anos pacificamente aplicada por todos ser declarada inconstitucional, aplicando-lhe efeitos retroativos a decisão? Poderiam ser destruídos, também, os efeitos que foram produzidos, sem uma válida base legal, por aqueles atos públicos e privados que se fundaram na referida lei¹¹²?

A jurisprudência da Corte norte-americana, inspirada de acordo com Cappelletti em critérios de pragmatismo e elasticidade, tem flexibilizado a teoria da nulidade da lei inconstitucional. Basta dizer que, em matéria penal, tem se considerado que, sem embargo do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, ninguém deve ser obrigado a cumprir uma pena que tenha sido imposta com fundamento em uma lei posteriormente declarada inconstitucional. Já em matéria civil e, às vezes, em matéria administrativa, tem-se preferido respeitar certos “efeitos consolidados” produzidos por atos fundados em leis depois declaradas contrárias à Constituição, levando-se em consideração o fato de que, de outra maneira, se teriam graves repercussões sobre a paz social, ou seja, sobre a exigência de um mínimo de certeza e de estabilidade das relações e situações jurídicas¹¹³.

No julgamento *Linkletter v. Walker*, realizado em 1965, a Suprema Corte norte-americana afirma que a Constituição não proíbe, nem exige o efeito retroativo. Cabe a Corte determinar se a aplicação do efeito retroativo ou prospectivo é apropriado, levando-se em conta as reações e condutas particulares, os direitos reclamados, enfim, trata-se de uma questão de política judiciária a ser analisada caso a caso¹¹⁴.

¹¹¹ Ibidem, p. 122.

¹¹² Ibidem, p. 122-123.

¹¹³ Ibidem, p. 123-124.

¹¹⁴ ¹¹⁴ SUPREME COURT OF THE UNITED STATES. *Linkletter v. Walker*, 381 U.S. 618, 1965. Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/381/618/case.html>>. Acesso: 27 dez. 2016, p. 2.

2.3.2 Efeito vinculante e eficácia erga omnes¹¹⁵

A regulamentação constitucional da antiga representação de inconstitucionalidade não dispunha sobre os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal, o que levou ao Tribunal, em 1977, a firmar o entendimento que suas decisões teriam eficácia *erga omnes*, não sendo necessário comunicar a decisão ao Senado Federal para a edição da resolução suspensiva¹¹⁶.

A lei 9.869/1999 veio suprimir a lacuna existente na legislação ao dispor no parágrafo único do art. 28 que a decisão proferida no controle concentrado terá eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e Poder Executivo:

Art. 28. Dentro do prazo de dez dias após o trânsito em julgado da decisão, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União a parte dispositiva do acórdão.

Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

A constitucionalidade do dispositivo acima transcrito foi confirmada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Reclamação nº 1880¹¹⁷. Ainda assim, através da Emenda Constitucional nº 45, que deu nova redação ao art. 102, §2º da Constituição¹¹⁸, foi mais uma

¹¹⁵ Considerando que a problemática desenvolvida no presente trabalho envolve os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no controle concentrado, não será possível, dada a limitação do tema, abordar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no controle difuso.

¹¹⁶ SCAFF, Fernando Facury. MAUÉS, Antonio G. Moreira. Justiça constitucional e tributação – São Paulo: Dialética, 2005, p. 20.

¹¹⁷ EMENTA: QUESTÃO DE ORDEM. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. JULGAMENTO DE MÉRITO. PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 28 DA LEI 9868/99: CONSTITUCIONALIDADE. EFICÁCIA VINCULANTE DA DECISÃO. REFLEXOS. RECLAMAÇÃO. LEGITIMIDADE ATIVA. 1. É constitucional lei ordinária que define como de eficácia vinculante os julgamentos definitivos de mérito proferidos pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade (Lei 9868/99, artigo 28, parágrafo único). 2. Para efeito de controle abstrato de constitucionalidade de lei ou ato normativo, há similitude substancial de objetos nas ações declaratória de constitucionalidade e direta de inconstitucionalidade. Enquanto a primeira destina-se à aferição positiva de constitucionalidade a segunda traz pretensão negativa. Espécies de fiscalização objetiva que, em ambas, traduzem manifestação definitiva do Tribunal quanto à conformação da norma com a Constituição Federal. 3. A eficácia vinculante da ação declaratória de constitucionalidade, fixada pelo § 2º do artigo 102 da Carta da República, não se distingue, em essência, dos efeitos das decisões de mérito proferidas nas ações diretas de inconstitucionalidade. 4. Reclamação. Reconhecimento de legitimidade ativa ad causam de todos que comprovem prejuízo oriundo de decisões dos órgãos do Poder Judiciário, bem como da Administração Pública de todos os níveis, contrárias ao julgado do Tribunal. Ampliação do conceito de parte interessada (Lei 8038/90, artigo 13). Reflexos processuais da eficácia vinculante do acórdão a ser preservado. 5. Apreciado o mérito da ADI 1662-SP (DJ de 30.08.01), está o Município legitimado para propor reclamação. Agravamento regimental provido. (Rcl 1880 AgR, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 07/11/2002, DJ 19-03-2004 PP-00017 EMENT VOL-02144-02 PP-00284)

¹¹⁸ “§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito

vez confirmada à eficácia contra todos e efeito vinculante nas decisões de mérito proferidas no controle concentrado de constitucionalidade.

Vale notar que, na esteira do novo art. 102, §2º da CF, o efeito vinculante da decisão não abarca o plenário do Supremo Tribunal Federal e o Poder Legislativo, o que tem por objetivo evitar a “fossilização” da Constituição.

Não seria bom que o Supremo Tribunal ficasse acorrentado a uma determinada decisão, por ele mesmo tomada, deixando de ver e considerar as realidades da vida, as transformações sociais, políticas, econômicas, as outras concepções que tenham surgido e que determinam mutações constitucionais, ficando congelada aquela decisão coerente com o estágio do direito da época em que proferida¹¹⁹.

Discute-se, ainda, se os efeitos vinculantes estariam limitados ao dispositivo da decisão ou se os fundamentos também teriam força vinculante, através da denominada teoria da transcendência dos motivos determinantes.

O posicionamento atual do Supremo Tribunal Federal é no sentido de afastar a aplicação dessa teoria, conforme se verifica no julgamento das reclamações n.º 19541, 21884, 21756 e 8168¹²⁰.

Outra questão que deve ser esclarecida diz respeito aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade no plano individual e concreto, asseverando a doutrina que o Brasil jamais aceitou a ideia de que a nulidade da lei importaria em nulidade de todos os atos que com base nela tivessem sido realizados¹²¹.

É verdade que não há regra expressa sobre o assunto, mas se aceita, em geral, a ideia que o ato fundado na lei inconstitucional, também está eivado de ilicitude. Contudo, confere-se proteção ao ato singular, procedendo-se uma diferenciação entre o plano abstrato e concreto¹²².

vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)”

¹¹⁹ VELOSO, op. cit. p. 199.

¹²⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Rcl 19541 AgR**, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 07/06/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-128 DIVULG 20-06-2016 PUBLIC 21-06-2016; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Rcl 21884 AgR**, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 15/03/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-066 DIVULG 08-04-2016 PUBLIC 11-04-2016; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Rcl 21756 AgR**, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 23/02/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-047 DIVULG 11-03-2016 PUBLIC 14-03-2016; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Rcl 8168**, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/11/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-037 DIVULG 26-02-2016 PUBLIC 29-02-2016.

¹²¹ MENDES, Gilmar Ferreira. Controle abstrato de constitucionalidade: ADI, ADC e ADO: comentários à lei 9.868/99 – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 543.

¹²² Ibidem, p. 543.

O ato concreto é protegido a partir das fórmulas de preclusão. Portanto, os atos praticados com base na lei inconstitucional que não mais se afigurem suscetíveis de revisão não serão alcançados pela declaração de inconstitucionalidade¹²³.

Dessa maneira, cabe ressaltar que a eficácia *erga omnes* da declaração de inconstitucionalidade não opera a depuração total do ordenamento jurídico. Ela cria, apenas, condições para a eliminação dos atos singulares suscetíveis de revisão ou de impugnação¹²⁴.

Portanto, trazendo para a problemática desta dissertação, é possível afirmar que a eventual declaração de inconstitucionalidade da lei concessiva de incentivo fiscal não opera efeitos automáticos no plano individual e concreto do contribuinte em relação ao período retroativo do benefício concedido.

Há a necessidade de que a Administração Tributária proceda com o lançamento do crédito tributário, na forma do art. 142 do CTN, para constituir o crédito tributário, uma vez que, valendo-se das lições de Paulo de Barros Carvalho, a obrigação tributária surge com o fato jurídico tributário, entendido não como simples evento, mas como fenômeno linguístico produzido pelo lançamento¹²⁵.

Ensina Paulo de Barros Carvalho¹²⁶ que não se transita livremente do mundo do “dever-ser” para o do “ser”. A partir do processo de positivação do direito, parte-se da norma geral e abstrata para a individual e concreta, a qual instituindo em linguagem o fato relacional faz surgir à obrigação tributária.

A partir do lançamento, deve-se assegurar ao contribuinte amplo direito ao contraditório e a ampla defesa, previstos também para o processo administrativo no art. 5º, LV da Constituição, momento em que poderá alegar vários argumentos de defesa, como a aplicação do princípio da boa-fé, segurança jurídica e presunção de constitucionalidade das leis, o que pode ser suficiente para afastar, ao menos, a cobranças de multas e juros.

Além disso, a cobrança retroativa deverá observar os prazos de decadência e prescrição contidos nos arts. 173 e 174 do CTN, de maneira que o lançamento somente poderá alcançar os últimos cinco anos.

Existindo, ainda, decisão judicial transitada em julgado a favor do contribuinte, mostra-se imprescindível que a mesma venha a ser objeto de ação rescisória, como decidiu o Supremo Tribunal Federal no RE 86.056:

¹²³ Ibidem, p. 544.

¹²⁴ MENDES, op. cit. p. 549.

¹²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência – 9 ed. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 272-273.

¹²⁶ Ibidem, p. 315-318.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EMBARGOS A EXECUÇÃO DE SENTENÇA PORQUE BASEADA A DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO, EM LEI POSTERIORMENTE DECLARADA INCONSTITUCIONAL. A DECLARAÇÃO DA NULIDADE DA SENTENÇA SOMENTE É POSSÍVEL VIA DA AÇÃO RESCISÓRIA. PRECEDENTES DO STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO¹²⁷

Veja que o CPC/1973, no seu art. 741, parágrafo único, repetido no Novo CPC, art. 525, §12, confere efeitos transrescisórios a declaração de inconstitucionalidade, permitindo que seja alegada em embargos a execução. Trata-se de inequívoca violação do princípio da segurança jurídica e da coisa julgada, como vem alertando a doutrina¹²⁸.

Sendo a coisa julgada o principal meio do ordenamento jurídico para a realização da segurança jurídica no Estado Constitucional de Direito, não é dado ao legislador corromper ou limitar essa garantia de direito fundamental, sob pena de fazer ruir o próprio princípio do Estado Democrático de Direito e sua separação dos poderes. Como bem assevera Heleno Taveira Torres “onde a Constituição não impôs limites, não cabe ao legislador fazê-lo. Não diz, a Constituição, que a coisa julgada será definida nos termos da lei; mas, ao contrário, que a lei não prejudicará a coisa julgada”¹²⁹.

2.4 As conclusões do segundo capítulo

Neste segundo capítulo foi possível verificar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de se reconhecer a inconstitucionalidade das leis que concedem incentivos fiscais de ICMS sem autorização unânime do CONFAZ, embora essa exigência esteja na legislação infraconstitucional, o que representaria ofensa apenas reflexa a Constituição.

No entanto, sendo o Supremo Tribunal Federal o órgão eleito pela Constituição para interpretá-la, cabe a ele a última palavra, mesmo que se possa discordar e criticar o seu posicionamento. De fato, cabe a ele o “direito de errar por último”.

¹²⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 86056, Relator (a): Min. RODRIGUES ALCKMIN, Primeira Turma, julgado em 31/05/1977, DJ 01-07-1977 PP-04452 EMENT VOL-01063-09 PP-03075.

¹²⁸ Sobre o tema: TORRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica judicial em matéria tributária e consequencialismo. In: Grandes questões atuais do direito tributário. 15º volume. São Paulo: Dialética, 2011, p. 101 – 124; GRECO, Leonardo. Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito. Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. São Paulo: Dialética, 2006, p. 300.

¹²⁹ TORRES, op. cit, p. 107.

Analisaram-se, também, as teorias existentes sobre os efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade e sobre a eficácia vinculante e *erga omnes* da decisão proferida no controle concentrada, donde se infere que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade não são automáticos, sendo necessário que a obrigação tributária seja constituída através do lançamento, devendo observar, ainda, as normas de preclusão, a exemplo da decadência e prescrição.

3. A NECESSIDADE DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS EM FACE DO PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO À CONFIANÇA LEGÍTIMA

3.1 A posição adotada no Brasil a respeito dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade.

A teoria da nulidade da norma foi amplamente acolhida no Direito brasileiro, tendo Rui Barbosa assim pronunciado em obra clássica sobre a inconstitucionalidade das leis: “Aqui posso registrar, pois, mais estas premissas: Toda medida, legislativa, ou executiva, que desrespeitar preceitos constitucionais, é, dê sua essência, nulla”¹³⁰.

Zeno Veloso, após discorrer sobre o posicionamento de vários doutrinadores que controvertem sobre o assunto, informa que a posição dominante no Brasil é a que reconhece, como regra, a nulidade de pleno direito a lei declarada inconstitucional¹³¹.

Para ele, “a declaração de inconstitucionalidade de uma lei alcança, inclusive, os atos pretéritos com base nela praticados”¹³².

Também para Luís Roberto Barroso nenhum ato legislativo contrário a Constituição pode ser válido e a falta de validade traz como consequência a nulidade ou anulabilidade. No caso da lei inconstitucional, aplica-se a sanção mais grave, que é a nulidade. Ele argumenta que se a Constituição é a lei suprema, admitir a aplicação de uma lei com ela incompatível é violar sua supremacia¹³³.

Como consequência natural da teoria da nulidade, explica o hoje Ministro do Supremo Tribunal Federal, que a decisão que reconhece a inconstitucionalidade tem caráter declaratório, cujos efeitos são retroativos, colhendo a lei desde o momento de sua entrada no mundo jurídico. Disso resulta, como regra, que não são admitidos efeitos válidos a lei inconstitucional¹³⁴.

É possível constatar que ao tomar como regra a natureza declaratória e os efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade, há uma aproximação da corrente majoritária com a teoria da nulidade propalada por Marshall¹³⁵.

¹³⁰ BARBOSA, Rui. Os actos inconstitucionais do Congresso e do Executivo ante a justiça federal. Companhia Impressora: Capital Federal, 1893, p. 46.

¹³¹ VELOSO, Zeno. Controle jurisdicional de constitucionalidade: atualizado conforme as Leis 9.868 de 10.11.1999 e 9.882 de 03.12.1999 – 3 ed. – Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2003, p. 184.

¹³² Ibidem, p. 184.

¹³³ BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro – 2ª ed – São Paulo: Saraiva, 2006, p. 15-16.

¹³⁴ Ibidem, p. 16.

¹³⁵ Vide item 2.3.1.

Em sentido contrário, aproximando-se das ideias trabalhadas por Kelsen¹³⁶, está Hugo de Brito Machado¹³⁷, para quem a atividade desenvolvida pelo Supremo Tribunal ao declarar uma norma inconstitucional, retirando-a, assim, do ordenamento jurídico, é de natureza legislativa e não jurisdicional, pois se trata de prescrição jurídica abstrata e geral. Assim, ele sustenta que os efeitos dessa decisão no tempo devem ser submetidos ao mesmo regime jurídico dos atos legislativos, sendo a regra a sua irretroatividade e só de forma excepcional a retroação dos efeitos, que somente poderia ser admitida quando favorável ao cidadão.

Fernando Facury Scaff¹³⁸, com apoio nas ideias de Cappelletti¹³⁹, adota uma posição intermediária, pois defende que a declaração de inconstitucionalidade de uma lei não pode afetar situações consolidadas há longo tempo com terceiros de boa-fé que a obedeceram. Quanto mais dilargado este prazo, maior a chance de existirem situações consolidadas cuja reversibilidade se tornará difícil e injusta.

Ele não está a defender que a declaração de inconstitucionalidade não retroage. Argumenta, apenas, que os efeitos retroativos não deveriam operar em situações pontuais, cujos efeitos consolidados das situações concretas possam levar a uma injustiça ainda maior do que a singela e genérica retroação¹⁴⁰.

Ao se pesquisar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, constata-se que a posição dominante é que a declaração de inconstitucionalidade tem eficácia retroativa, conforme ficou assentado no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 652:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO - NATUREZA DO ATO INCONSTITUCIONAL - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - EFICÁCIA RETROATIVA - O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COMO "LEGISLADOR NEGATIVO" - REVOGAÇÃO SUPERVENIENTE DO ATO NORMATIVO IMPUGNADO - PRERROGATIVA INSTITUCIONAL DO PODER PÚBLICO - AUSÊNCIA DE EFEITOS RESIDUAIS CONCRETOS - PREJUDICIALIDADE. - O REPUDIO AO ATO INCONSTITUCIONAL DECORRE, EM ESSENCIA, DO PRINCÍPIO QUE, FUNDADO NA NECESSIDADE DE PRESERVAR A UNIDADE DA ORDEM JURÍDICA NACIONAL, CONSAGRA A SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO. ESSE POSTULADO FUNDAMENTAL DE NOSSO ORDENAMENTO NORMATIVO IMPÕE QUE PRECEITOS REVESTIDOS DE "MENOR" GRAU DE POSITIVIDADE JURÍDICA GUARDEM, "NECESSARIAMENTE", RELAÇÃO DE CONFORMIDADE VERTICAL COM AS REGRAS

¹³⁶ Vide item 2.3.1.

¹³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Declaração de inconstitucionalidade e direito intertemporal. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 57, p. 72-87.

¹³⁸ SCAFF, Fernando Facury. A responsabilidade tributária e a inconstitucionalidade da guerra fiscal. In: Grandes questões atuais do direito tributário. 15º volume. São Paulo: Dialética, 2011, p. 54. Ver também: SCAFF, Fernando Facury. Guerra Fiscal e Súmula Vinculante: entre o Formalismo e o Realismo. ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, v. 18. São Paulo: Dialética, 2014. p. 90-115.

¹³⁹ Vide item 2.3.1.

¹⁴⁰ SCAFF, op. cit. (2011), p. 56.

INSCRITAS NA CARTA POLITICA, SOB PENA DE INEFICACIA E DE CONSEQUENTE INAPLICABILIDADE. ATOS INCONSTITUCIONAIS SÃO, POR ISSO MESMO, NULOS E DESTITUÍDOS, EM CONSEQUENCIA, DE QUALQUER CARGA DE EFICACIA JURÍDICA. - A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE UMA LEI ALCANÇA, INCLUSIVE, OS ATOS PRETERITOS COM BASE NELA PRATICADOS, EIS QUE O RECONHECIMENTO DESSE SUPREMO VÍCIO JURÍDICO, QUE INQUINA DE TOTAL NULIDADE OS ATOS EMANADOS DO PODER PÚBLICO, DESAMPARA AS SITUAÇÕES CONSTITUIDAS SOB SUA EGIDE E INIBE - ANTE A SUA INAPTIDAO PARA PRODUIR EFEITOS JURIDICOS VALIDOS - A POSSIBILIDADE DE INVOCÇÃO DE QUALQUER DIREITO. - A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM TESE ENCERRA UM JUÍZO DE EXCLUSAO, QUE, FUNDADO NUMA COMPETÊNCIA DE REJEIÇÃO DEFERIDA AO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, CONSISTE EM REMOVER DO ORDENAMENTO POSITIVO A MANIFESTAÇÃO ESTATAL INVALIDA E DESCONFORME AO MODELO PLASMADO NA CARTA POLITICA, COM TODAS AS CONSEQUENCIAS DAI DECORRENTES, INCLUSIVE A PLENA RESTAURAÇÃO DE EFICACIA DAS LEIS E DAS NORMAS AFETADAS PELO ATO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. ESSE PODER EXCEPCIONAL - QUE EXTRAÍ A SUA AUTORIDADE DA PROPRIA CARTA POLITICA - CONVERTE O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM VERDADEIRO LEGISLADOR NEGATIVO. - A MERA INSTAURAÇÃO DO PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO NORMATIVA ABSTRATA NÃO IMPEDE O EXERCÍCIO, PELO ÓRGÃO ESTATAL COMPETENTE, DA PRERROGATIVA DE PRATICAR OS ATOS QUE SE INSEREM NA ESFERA DE SUAS ATRIBUIÇÕES INSTITUCIONAIS: O DE CRIAR LEIS E O DE REVOGA-LAS. O AJUIZAMENTO DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO TEM, POIS, O CONDAO DE SUSPENDER A TRAMITAÇÃO DE PROCEDIMENTOS LEGISLATIVOS OU DE REFORMA CONSTITUCIONAL QUE OBJETIVEM A REVOGAÇÃO DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS CUJA VALIDADE JURÍDICA ESTEJA SOB EXAME DA CORTE, EM SEDE DE CONTROLE CONCENTRADO. - A SUSPENSÃO CAUTELAR DA EFICACIA DO ATO NORMATIVO IMPUGNADO EM AÇÃO DIRETA - NÃO OBSTANTE RESTAURE, PROVISORIAMENTE, A APLICABILIDADE DA LEGISLAÇÃO ANTERIOR POR ELE REVOGADA - NÃO INIBE O PODER PUPLICO DE EDITAR NOVO ATO ESTATAL, OBSERVADOS OS PARAMETROS INSTITUIDOS PELO SISTEMA DE DIREITO POSITIVO. - A REVOGAÇÃO SUPERVENIENTE DO ATO NORMATIVO IMPUGNADO, EM SEDE DE CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE, IMPEDE, DESDE QUE INEXISTENTES QUAISQUER EFEITOS RESIDUAIS CONCRETOS, O PROSSEGUIMENTO DA PROPRIA AÇÃO DIRETA¹⁴¹. (Grifou-se)

Na prática, todavia, algumas situações se tornam irreversíveis e exigem um tratamento peculiar, mas que tem caráter excepcional. A experiência demonstrou a necessidade de oferecer temperamentos ao reconhecimento dos efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade, o que levou ao reconhecimento de exceções a regra geral em nome de valores como boa-fé, justiça e segurança jurídica¹⁴².

¹⁴¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 652, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 02/04/1992, DJ 02-04-1993 PP-05615 EMENT VOL-01698-03 PP-00610 RTJ VOL-00146-02 PP-00461.

¹⁴² BARROSO, op.cit., p. 16-21.

Em 1982, o Supremo Tribunal Federal, no RE 78533¹⁴³, com base no princípio da boa-fé e na teoria da aparência, deixou de invalidar atos praticados por funcionário investido em cargo público com base em lei que veio a ser declarada inconstitucional.

Nas discussões da Assembleia Constituinte o tema veio à pauta, sendo apresentada uma proposta que permitia que o Supremo Tribunal Federal determinasse se a declaração de inconstitucionalidade retroagiria, ou não. A proposta foi rejeitada. Durante o processo de discussão da revisão constitucional, novamente o assunto veio a debate e, novamente, não foi aprovado¹⁴⁴.

Já em 1994, ao tratar sobre recebimento de remuneração indevida por servidores no RE 122202¹⁴⁵, decidiu o Supremo Tribunal Federal que as quantias recebidas não deveriam ser devolvidas, mas que também não seriam mais pagas após o reconhecimento da inconstitucionalidade.

Contudo, em 1999, o Congresso aprovou a lei nº 9.868, que no seu art. 27 introduz, de modo formal, no ordenamento jurídico, a possibilidade do Supremo Tribunal Federal modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, veja:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado¹⁴⁶.

¹⁴³ ADMINISTRATIVO. FUNCIONÁRIO DE FATO. INVESTIDURA BASEADA EM NORMA POSTERIORMENTE DECLARADA INCONSTITUCIONAL. A NULIDADE NÃO ENVOLVE UMA DAS FASES DE ATO COMPLEXO, DE MERA EXECUÇÃO DE ORDEM LEGÍTIMA, COM A SUA CONSEQUÊNCIA NORMAL E ROTINEIRA. APARÊNCIA DE LEGALIDADE E INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO, PELA LETRA "C" DO ART. 119, III, DA CONSTITUIÇÃO, NÃO CONHECIDO. (RE 78533, Relator(a): Min. FIRMINO PAZ, Relator(a) p/ Acórdão: Min. DÉCIO MIRANDA, Segunda Turma, julgado em 13/11/1981, DJ 26-02-1982 PP-01290 EMENT VOL-01243-01 PP-00090 RTJ VOL-00100-03 PP-01086)

¹⁴⁴ BARROSO, op. cit., p. 23.

¹⁴⁵ EMENTA: - RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM TESE PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ALEGAÇÃO DE DIREITO ADQUIRIDO. Acórdão que prestigiou lei estadual a revelia da declaração de inconstitucionalidade desta última pelo Supremo. Subsistência de pagamento de gratificação mesmo após a decisão erga omnes da corte. Jurisprudência do STF no sentido de que a retribuição declarada inconstitucional não e de ser devolvida no período de validade inquestionada da lei de origem - mas tampouco paga após a declaração de inconstitucionalidade. Recurso extraordinário provido em parte. (RE 122202, Relator(a): Min. FRANCISCO REZEK, Segunda Turma, julgado em 10/08/1993, DJ 08-04-1994 PP-07243 EMENT VOL-01739-05 PP-00945)

¹⁴⁶ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de Assuntos Jurídicos. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso: 13 set. 2016.

A constitucionalidade do dispositivo legal é questionada na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2258, movida pela Ordem dos Advogados do Brasil, sob a alegação de que seria necessária uma emenda a Constituição¹⁴⁷.

Após o voto pela inconstitucionalidade do Ministro Sepúlveda Pertence em 16/08/2007, a Ministra Presidente Carmen Lúcia pediu vistas, devolvendo os autos para julgamento 11/02/2016¹⁴⁸. No entanto, até o momento, o feito não foi julgado como se depreende do seu andamento processual¹⁴⁹.

Tendo em conta que, como exposto acima, a Suprema Corte já concedia temperamentos aos efeitos retroativos da declaração de inconstitucionalidade mesmo antes da mudança legislativa e que a técnica já foi por diversas vezes utilizada, é improvável que o dispositivo venha a ser declarado inconstitucional pelo Plenário.

Ao comentar esse dispositivo legal Zeno Veloso¹⁵⁰ assevera que se trata de uma circunstância anormal, extraordinária. A regra continua sendo a da eficácia *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade. Porém, havendo motivos graves, razões de segurança jurídica ou para atender situação de excepcional interesse social, admite-se que pelo voto de 2/3 dos Ministros se restrinja os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou decida que ela só produzirá efeito a partir de determinada data.

Essa exceção e regra geral aproxima-se da teoria da anulabilidade desenvolvido por Kelsen¹⁵¹, o que permite concluir que no Brasil, a exemplo de outros países, como Itália e Alemanha, adota uma posição intermediária entre as duas principais correntes teóricas a respeito dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade.

Há, ainda, a introdução de técnicas de julgamento, que também representam temperamentos a teoria da nulidade, pois envolvem um juízo de inconstitucionalidade sem nulidade ou efeitos *ex tunc*, a exemplo da declaração de incompatibilidade da norma com a Constituição sem pronúncia de nulidade, a declaração da norma “ainda constitucional”, interpretação conforme e a declaração de inconstitucionalidade sem redução do texto¹⁵².

¹⁴⁷ BARROSO, op.cit., p. 24.

¹⁴⁸ É espantoso o tempo em que o processo ficou com vistas para a Ministra Carmen Lúcia.

¹⁴⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Andamento processual da ADI 2258. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1835254>>. Acesso: 25 jan., 2017.

¹⁵⁰ VELOSO, op. cit., p. 195.

¹⁵¹ Vide item 2.3.1.

¹⁵² BARROSO, p. 22.

3.2 A necessária modulação dos efeitos em face do princípio da proteção à confiança legítima.

Como visto acima, mesmo antes da lei 9.868/1999, o Supremo Tribunal Federal, em casos excepcionais, já oferecia temperamentos a teoria da nulidade e não concedia eficácia retroativa há alguns casos.

Com a mencionada lei, positivou-se no ordenamento jurídico brasileiro, de forma expressa, a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão que declara a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, tendo em vista, nos termos do art. 27: “razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social”.

Vale notar que o sistema austríaco, que, lembre-se, é influenciado pela teoria da anulabilidade de Kelsen¹⁵³, já permitia que a Corte Constitucional dispusesse que a anulação da lei operasse efeitos somente a partir de uma data posterior a publicação do seu pronunciamento, que não poderia ser superior a um ano¹⁵⁴.

A questão é: quando modular os efeitos?

Para isso, é necessário fazer uma pequena incursão pelo significado do princípio da segurança jurídica e pela sua dimensão de proteção à confiança legítima.

Para Paulo de Barros Carvalho o direito positivo é formado, única e exclusivamente, por normas jurídicas, sendo uma construção cultural que carrega consigo uma porção axiológica, isto é, de valores, que são depositados pelo legislador (consciente ou inconscientemente) na linguagem do direito posto. Para ele, quando se está diante de uma norma com um vetor axiológico forte, estaremos diante de um princípio^{155, 156}.

De acordo com o seu pensamento, a segurança jurídica seria uma norma-princípio, na verdade um sobreprincípio, na medida em que surge a partir da conjunção de vários princípios, tais como o da legalidade, anterioridade, igualdade, irretroatividade, universalidade da jurisdição e outros¹⁵⁷.

¹⁵³ Vide item 2.3.1.

¹⁵⁴ CAPPELETTI, op. cit, p. 116.

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67584/70194>>. Acesso: 04 jan. 2017, p. 166.

¹⁵⁶ Alexy traz um conceito mais preciso sobre princípios, entendidos como mandamentos de otimização, ou seja, normas que podem ser satisfeitas em graus variados, devendo ser aplicada na maior medida possível dentro das possibilidades fáticas e jurídicas (ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais (tradução Virgílio Afonso da Silva) – 5ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90-91)

¹⁵⁷ CARVALHO, op.cit., p. 173-175.

Importante deixar claro que princípio é norma, com todas as implicações que esta proposição venha suscitar¹⁵⁸, o que significa, portanto, que tem força obrigatória.

Pérez Luño sustenta que a função e o alcance da segurança jurídica dependem das lutas políticas e das vicissitudes culturais de cada tipo de sociedade, sendo um valor estritamente ligado ao Estado de Direito, que se concretiza em exigências objetivas de correção estrutural (formulação adequada das normas do ordenamento jurídico) e funcional (cumprimento do direito por seus destinatários e especialmente pelos órgãos encarregados de sua aplicação)¹⁵⁹.

Junto com essas exigências objetivas se apresentam exigências de ordem subjetiva decorrente da certeza do direito, com a proteção a situações pessoais e garantias estruturais e funcionais da segurança objetiva¹⁶⁰.

Também traçando uma diferença entre dimensão objetiva e subjetiva da segurança jurídica está Canotilho, para quem, em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexas com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito -, enquanto a proteção da confiança se prende mais aos componentes subjetivos da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos dos atos¹⁶¹.

Para Heleno Taveira Torres¹⁶² o princípio da segurança jurídica encontra fundamento no preâmbulo da Constituição, seus arts. 5º, *caput* e §2º, 150, assumindo caráter de nítida garantia fundamental e, portanto, protegida pelo art. 60, §4º, que no seu aspecto subjetivo pode ser definido como princípio da confiança legítima¹⁶³.

De acordo com o doutrinador, o modelo do garantismo tributário brasileiro, além de todas as garantias expressas, conta com a incorporação integral do princípio da segurança jurídica e seus subprincípios implícitos, segundo as funções de certeza, estabilidade sistêmica e proteção à confiança legítima¹⁶⁴.

¹⁵⁸ *Ibidem*, p. 168.

¹⁵⁹ LUÑO, Antonio-Enrique Pérez. La seguridad jurídica: una garantía del derecho y la justicia. Disponível em: <<http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:BFD-2000-15-48A09575/PDF>>. Acesso. 04 jan. 2017, p. 26-28.

¹⁶⁰ *Ibidem*, p. 28.

¹⁶¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição, Coimbra, Livraria Almedina, 2000, p. 256.

¹⁶² TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 17-18.

¹⁶³ Para um maior aprofundamento a respeito da noção do estatuto do contribuinte, vale a pena conferir artigo onde o autor da dissertação apresenta um rol (não exaustivo) dos direitos fundamentais do contribuinte, no qual o princípio da segurança jurídica aparece como direito fundamental implícito: CARDOSO, Breno Lobato. Direitos fundamentais e tributação. In: Revista Fórum de Direito Tributário - ano 13 – n. 78. Nov. / Dez. 2015 – Belo Horizonte, p. 173-187.

¹⁶⁴ TORRES, *op. cit.*, p. 19.

É sobre esse aspecto subjetivo da segurança jurídica ou, se preferir, proteção à confiança legítima, que se pretende ater com mais detalhes, que para Heleno Taveira Torres consiste na “garantia de previsibilidade gerada pelo sistema e esperada pelos particulares”, seja qual for a função envolvida (legislativa, executiva ou judicial)^{165, 166}.

Como a confiança é um estado psicológico, para que possa ter eficácia jurídica, deverá revelar-se, objetivar-se de algum modo, não sendo suficiente vínculo fundado em simples expectativa, suposição ou esperança. Nessa análise, a confiança legítima guarda íntima relação com a boa-fé objetiva¹⁶⁷.

Em síntese, tem se exigido para comprovar a confiança legítima alguns requisitos, a saber: situação passível de proteção, legitimidade da conduta de quem alega a eficácia da confiança; titularidade; e ato de órgão de autoridade pública que contraria o direito exercido em estado de confiança. A situação passível de proteção exige a demonstração de uma situação material a partir de atos de órgãos ou autoridades públicas reveladores de confiança. A legitimidade da conduta exige que a mesma seja lícita, além de pautada pela comprovada presunção de validade e de boa-fé objetiva. Por titularidade entende-se que a confiança a ser protegida deve decorrer de ato constitutivo de direito que exteriorize, de modo vinculante para o interessado, um estado de confiança sobre certo direito legítimo. Já o ato de órgão ou autoridade pública denota uma necessária proteção frente à atuação estatal¹⁶⁸.

Como se demonstra, o princípio da proteção da confiança legítima garante o cidadão contra modificações substanciais inesperadas, como também daqueles casos cuja permanência de certas situações jurídicas, pelo decurso do tempo ou pela prática continuada da administração já não mais autorize a sua revogação ou anulação do ato administrativo, para fazer valer uma legalidade incongruente com a confiabilidade adquirida¹⁶⁹.

Com base nesse entendimento, ao tratar de benefícios fiscais que supostamente não atendem requisitos legais, sustenta Heleno Taveira Torres que, atendida certas circunstâncias, o princípio da confiança legítima serve, pelo menos, para autorizar a revogação ou anulação com efeitos *ex nunc*, veja:

¹⁶⁵ Ibidem, p. 209-211.

¹⁶⁶ Celso Antônio Bandeira de Mello ensina que o princípio da confiança legítima tem aplicação em todos os ramos do Direito e são invocáveis perante condutas estatais em quaisquer de suas esferas: legislativa, administrativa ou jurisdicionais. Para um maior aprofundamento: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Segurança jurídica, boa-fé e confiança legítima. In: BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita; BERCOVICI, Gilberto; MELO, Claudineu de (org.). Direitos humanos, democracia e república. Homenagem a Fábio Konder Comparato. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 221.

¹⁶⁷ TORRES, op.cit., p. 211.

¹⁶⁸ Ibidem, p. 215-216.

¹⁶⁹ Ibidem, p. 216.

Em face desse entendimento, a Administração Pública, que poderia sentir-se compelida a revogar atos que outorgaram benefícios fiscais ou direitos a contribuintes, à suposição que não atenderam requisitos legais; quando verificado que persistia sentimento de confiança legítima, apurado a partir de elementos objetivos, como atendimento periódico de todas as exigências pela Administração e reconhecimento de conduta de boa-fé no contínuo temporal, e que o ato de revogação ou anulação implicaria afetação ao princípio de confiança legítima, ainda que não se possa admitir a continuidade do aproveitamento da vantagem, a força desse princípio deve servir, quando menos, para autorizar revogação ou nulidade com efeitos *ex nunc*, admitida a convalidação das situações passadas, mas, em qualquer hipótese, sem efeito retroativo para qualquer exigência gravosa, inclusive sanções¹⁷⁰

Humberto Ávila¹⁷¹ também entende a proteção da confiança como dimensão subjetiva da segurança jurídica, princípio que serve de instrumento de defesa de interesses individuais nos casos em que o particular, não sendo protegido pelo direito adquirido ou pelo ato jurídico perfeito, em qualquer âmbito, inclusive no tributário, exerce sua liberdade confiando na validade (ou aparência de validade) de um ato normativo geral ou individual e, posteriormente, tem a sua confiança frustrada pela descontinuidade da vigência ou de seus efeitos, quer por revogação ou anulação.

Para ele, a proteção à confiança é mais do que uma dimensão individual e concreta do princípio da segurança jurídica, pois se fundamenta também nos direitos fundamentais individuais, como a liberdade e de exercício de atividade econômica, que juntamente com o Estado de Direito protegem a confiança colocada em prática pelo cidadão com base causal tanto nas normas jurídicas quanto na credibilidade da atuação estatal, o que adquire ainda maior relevância no âmbito do direito tributário¹⁷².

Interessante notar que o contribuinte não age com base em normas futuras. Ele o faz com base nas normas presentes. E justamente porque os direitos fundamentais passam a ser medida para a protetividade da confiança é que ocorre uma inversão do ônus argumentativo: “não é o contribuinte que deve encontrar uma razão para afastar os efeitos pretéritos da nova orientação normativa, mas, sim, o Estado, que deve ter uma justificativa proporcional para a restrição de direitos fundamentais”¹⁷³.

Helena Taveira Torres levanta que no Brasil o art. 146 do CTN^{174, 175}, que é aplicável às modificações aos critérios do lançamento introduzidos por atos administrativos ou decisões

¹⁷⁰ *Ibidem*, p. 224.

¹⁷¹ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário* – 2 ed. – São Paulo: Malheiros, 2012, p. 366.

¹⁷² *Ibidem*, p. 371-372.

¹⁷³ *Ibidem*, p. 372.

¹⁷⁴ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser

judiciais, inclusive aqueles de controle de constitucionalidade, consagra um típico efeito *ex nunc*, de maneira a proibir efeitos retroativos a modificação dos critérios jurídicos do lançamento tributário que sejam prejudiciais ao contribuinte como decorrência, ainda, da proibição de comportamento contraditório¹⁷⁶.

Sobre essa ligação entre a proteção à confiança legítima e a proibição do comportamento contraditório, o posicionamento de José Casalta Nabais é no sentido de que uma expressão do princípio da proteção da confiança é a que se manifesta através da boa-fé, enquanto proibição ao *venire contra factum proprium*, que embora tradicionalmente pensada para as relações jurídico-privadas, também vale para as relações jurídico-públicas e, designadamente, nas relações entre o fisco e contribuinte^{177, 178}.

Dessa forma, de acordo com a posição de Heleno Taveira Torres, numa eventual declaração de inconstitucionalidade de um incentivo fiscal de ICMS realizado à revelia do CONFAZ, é possível concluir que não seria possível conferir-lhe efeitos retroativos, pois o princípio da proteção à confiança legítima seria suficiente para que o Supremo Tribunal Federal modulasse os efeitos da decisão.

Isso porque a atuação do contribuinte nessa hipótese teria sido guiada pelo princípio da boa-fé objetiva, sendo razoável admitir que ele tivesse confiado na presunção de constitucionalidade da lei posteriormente declarada inconstitucional.

A confiança depositada no Estado pelos contribuintes que economizaram ICMS pautados em normas estaduais não chanceladas pelo CONFAZ não pode ser afetada pela conduta do próprio Estado com a cobrança retroativa dos valores economizados em face da declaração de inconstitucionalidade, fato esse que se revelaria de inconstitucionalidade muito mais explícita do que o que teria dado causa a declaração de inconstitucionalidade¹⁷⁹.

efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

¹⁷⁵ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de Assuntos Jurídicos. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso: 11 jan. 2017.

¹⁷⁶ TORRES, op.cit, p. 227-228.

¹⁷⁷ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 1998, p. 408.

¹⁷⁸ Interessante notar que o Superior Tribunal de Justiça firmou jurisprudência, com base no princípio da boa-fé objetiva que deu ensejo a súmula nº 509, que impede a glosa de créditos de ICMS decorrente de nota fiscal oriunda de Estado onde há incentivo fiscal. Para aprofundamentos, conferem-se os seguintes precedentes: **Súmula 509**, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/03/2014, DJe 31/03/2014; **AgRg nos EDcl no AREsp 102.473/SP**, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/06/2012, DJe 02/08/2012; **AgRg no Ag 1239942/SP**, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/09/2011, DJe 09/09/2011; **AgRg no AREsp 80.470/SP**, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/06/2012, DJe 26/06/2012.

¹⁷⁹ MEDEIROS, Alberto. Inconstitucionalidade de benefícios fiscais unilaterais em matéria de ICMS e segurança jurídica dos contribuintes. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 238. São Paulo, jul. 2015, p. 23.

Pensar de outra maneira seria o mesmo que admitir uma penalização injusta daqueles contribuintes que nada mais fizeram que seguir e confiar em parâmetros legais editados pelo próprio Estado. Além disso, seria o mesmo que legitimar uma política insana pela qual o Estado, com uma mão, atrai os investimentos privados e, com outra, os retira e cobra com juros e correção monetária, em inequívoco comportamento contraditório intolerável¹⁸⁰.

O quadro fica ainda mais grave quando se trata de incentivos fiscais condicionados, ou seja, aqueles onde se exige alguma contrapartida por parte do contribuinte, os quais, pelo art. 178 do CTN¹⁸¹, não podem ser revogados¹⁸².

Dessa maneira, em resposta a pergunta-problema, entende-se que não. O contribuinte não pode ser cobrado, de forma retroativa, a devolver os valores relativos a incentivos fiscais de ICMS realizados sem autorização unânime do CONFAZ.

Nessa hipótese, para que seja observado o princípio da proteção a confiança legítima, mostra-se imprescindível que a decisão do Supremo Tribunal Federal tenha seus efeitos modulados.

A questão foi posta em discussão no Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4481, onde o Plenário, por maioria, utilizou a técnica da modulação dos efeitos para determinar que os efeitos da decisão, que reconheceu a inconstitucionalidade de lei estadual concessora de incentivos fiscais à revelia do CONFAZ, somente valeriam a partir da decisão, que foi proferida em 11/03/2015. Confere-se a ementa do julgamento:

Ementa: I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS. 1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da

¹⁸⁰ *Ibidem*, p. 24.

¹⁸¹ “Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104”.

¹⁸² Recentemente, foi aprovado o Convênio CONFAZ nº 42, de 3 de maio de 2016, que permitiu a cobrança pelos Estados e Distrito Federal, de uma espécie de “pedágio de incentivo”, através do qual o contribuinte ficaria obrigado a depositar em um fundo, o valor, no mínimo, de dez por cento do incentivo fiscal. As verbas seriam destinadas a um fundo de equilíbrio fiscal, destinado a manutenção do equilíbrio das finanças públicas.

Evidente que o mencionado dispositivo não pode ser aplicado aos incentivos fiscais condicionados, sob pena de violação ao direito adquirido, que encontra proteção no art. 5º, XXXVI da Constituição, entendimento este amparado na súmula nº 544 do Supremo Tribunal Federal, que determina: “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

Esse entendimento vem sendo mantido em julgados mais recentes, a exemplo de: “Ementa: Agravo Regimental em Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. Isenção concedida e deferida a prazo certo. Livre supressão. Impossibilidade. Súmula 544 do STF. Alegada ofensa ao art. 97 da CF. Inexistência. Agravo improvido. I - O acórdão recorrido encontra-se em consonância com a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a isenção tributária, quando concedida por prazo certo e mediante o atendimento de determinadas condições, gera direito adquirido ao contribuinte beneficiado. Incidência da Súmula 544 do STF. (...)” (RE 582926 AgR, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgamento em 10.5.2011, *DJe* de 27.5.2011)

CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75. 2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio. 3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica. 4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento¹⁸³.

A decisão sobre a modulação dos efeitos foi decorrente do voto do Ministro Relator Luís Roberto Barroso, com base nos seguintes argumentos:

17. A respeito dos efeitos a serem produzidos pela presente decisão, é preciso ter em conta que o antigo relator desta ação aplicou ao caso o rito do art. 12 da Lei 9.868/1999, deixando, por isso, de apreciar o pedido de cautelar de forma imediata.

18. É certo que a jurisprudência do STF sobre o procedimento a ser observado para o deferimento de benefícios em matéria de ICMS é mais do que conhecida. Não gera grande surpresa a decisão ora proferida, no sentido da inconstitucionalidade da lei estadual. Por outro lado, a norma em exame vigorou por oito anos, com presunção de constitucionalidade, de modo que a atribuição efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto e um impacto injusto para os contribuintes.

19. Por isso, registro que a minha sugestão, nesses casos, é de que os relatores procurem se pronunciar sobre o pedido de cautelar no primeiro momento possível, trazendo em seguida a decisão ao plenário para referendo. Não tendo havido deferimento de cautelar, contudo, parece-me difícil afastar a modulação dos efeitos temporais da decisão.

20. Observo, por fim, que a modulação, no presente caso, decorre de um juízo de ponderação que não envolve o assim chamado princípio da supremacia da Constituição. A supremacia da Constituição é pressuposto do sistema de controle da constitucionalidade e, por consequência, é imponderável. A ponderação ocorre entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica. 5. Pelas razões já expostas, entendo que devem prevalecer os últimos princípios, atribuindo-se eficácia a esta decisão a partir da data desta sessão". (Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8494796>>.

Acesso: 13 set. 2016.)

O voto condutor do acórdão, portanto, levou em consideração princípios como o da boa-fé e da segurança jurídica, além da presunção de constitucionalidade das leis, para modular os efeitos da decisão.

O voto vencido no caso em exame foi do Ministro Marco Aurélio, nos seguintes termos:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.481 PARANÁ O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, o pano de fundo é estreme de dúvidas: a guerra fiscal. O que havia quando da edição da lei? Jurisprudência pacificada do Supremo sobre a inviabilidade de outorga de benefício fiscal, sem o

¹⁸³ ADI 4481, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-092 DIVULG 18-05-2015 PUBLIC 19-05-2015.

convênio previsto na Carta da República. Mas, não vinga no Brasil o império da lei, vinga no Brasil o critério de plantão, o interesse político, que não é o interesse político institucional, voltado ao avanço, à busca de dias melhores. Editou-se, em um Estado dos mais respeitáveis em termos de cultura, uma lei que, de forma escancarada – tanto que a decisão quanto à matéria de fundo mostrou-se unânime, não houve voz dissonante –, menosprezando inúmeros pronunciamentos do Supremo, implicou a guerra fiscal. Está ficando muito fácil editar diplomas legais à margem da Constituição Federal, porque depois, em passo seguinte, há o concerto do Supremo; mas concerto não com "s", o concerto com "c". Dá-se, naquele período, o dito pelo não dito, salva-se a lei em detrimento da Carta da República, como se esta tivesse ficado em suspenso no período, não vigorasse no território nacional. E me assusta muito que se vem, passo a passo, generalizando o instituto da modulação, a ponto de cogitar-se desse instituto quanto a algo que foi mais do que sinalizado – apenas não houve a edição de verbete de súmula pelo Supremo. Presidente, não se tem como deixar de pagar um preço que, a meu ver, é módico, por viver-se num Estado Democrático de Direito, que é o preço a direcionar à observância irrestrita dos ditames constitucionais, a menos que se diga que a Constituição não é rígida, é uma Constituição flexível, que pode ser colocada em segundo plano. Dir-se-á que foram beneficiados contribuintes. Esses contribuintes tiveram uma situação jurídica aperfeiçoada? Não, acabou de assentar o Supremo, de certificar o Supremo, no que colou à lei do Estado do Paraná a pecha de inconstitucional. O que a Carta da República protege, em cláusula pétrea, é a situação jurídica aperfeiçoada, e apenas se diz que a situação é aperfeiçoada quando harmônica com a ordem jurídica. E capitaneando essa ordem jurídica ainda se tem a muito pouco amada, por Estados, ante as conveniências governamentais reinantes, a Constituição Federal. Fico a imaginar em que caso se deixará de modular a decisão, se, num caso em que houve o desrespeito flagrante, frontal à Constituição, mais do que isso, a reiterados pronunciamentos do Supremo, é implementada a modulação. Não sei se sou compelido a pedir vênias para divergir, mas não vou pedir. É menoscabo à Carta da República editar uma lei como essa, em conflito evidente com a Constituição, já que a sujeição ao convênio unânime nela está em bom vernáculo, para chegar-se ao benefício, e, então, simplesmente, apostar-se na morosidade da Justiça, que, em um futuro próximo, acomodará a situação. Não se estimulam, dessa forma, os cidadãos em geral a respeitarem o arcabouço normativo constitucional em vigor. Ao contrário, em quadra muito estranha, incentiva-se a haver o desrespeito e, posteriormente, ter-se o famoso jeitinho brasileiro, dando-se o dito pelo não dito, o errado pelo certo. Não modulo, Presidente”. (Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8494796>>. Acesso: 13 set. 2016.)

O Ministro vencido foi bastante crítico a decisão majoritária, chegando a afirmar que se trata de um “jeitinho brasileiro”, argumentando que no momento da edição da lei a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já era pacífica no sentido de exigir a unanimidade pelo CONFAZ para a validade de incentivos fiscais de ICMS.

No entanto, como já visto, a possibilidade de modulação dos efeitos não é uma invenção brasileira, mas um desdobramento da teoria da anulabilidade desenvolvida por Kelsen¹⁸⁴ e que é adotada em diversos países, a exemplo da Áustria, modelo que foi seguido por Turquia e Iugoslávia¹⁸⁵.

Na Alemanha, apesar de adotar a teoria da nulidade, admite-se a declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade como técnica alternativa de decisão

¹⁸⁴ Vide item 2.3.1.

¹⁸⁵ CAPPELETTI, op. cit, p. 116.

utilizável em todas as situações nas quais a declaração de nulidade se mostrasse inadequada ou intolerável para a segurança jurídica¹⁸⁶, o que demonstra certo temperamento a teoria da nulidade tal como pensada por Marshall¹⁸⁷.

Vale lembrar, como assevera Cappelletti¹⁸⁸, que até mesmo nos Estados Unidos houve uma atenuação da teoria da nulidade, onde se construiu uma jurisprudência em matéria civil, no sentido de que se deve respeitar certos “efeitos consolidados” produzidos por atos fundados em leis depois declaradas contrárias à Constituição, levando-se em consideração o fato de que, de outra maneira, se teriam graves repercussões sobre a paz social.

Para Fernando Facury Scaff, no entanto, a modulação realizada pelo Supremo Tribunal Federal não foi suficiente. Ao comentar a proposta de súmula vinculante nº 69 e sua possível modulação, ele defende que, por razões de segurança jurídica, seja o julgamento modulado *pro futuro*, com vigência “a partir do 1º dia posterior a 12 meses de sua edição”, o que permitirá que empresas afetadas organizem sua atividade empresarial, revendo sua estrutura de custos e a estratégia das decisões de investimento¹⁸⁹.

É verdade que a modulação realizada pelo Supremo Tribunal Federal foi insuficiente, pois, como tem efeitos a partir do julgamento, fatalmente pegará muitos contribuintes de surpresa, que não terão tempo para adequar sua planilha de preços a essa nova realidade.

Contudo, a solução sugerida por Fernando Facury Scaff pode representar garantia ainda maior que aquela prevista na Constituição para proteção do contribuinte contra o aumento inesperado da carga tributária.

Acredita-se ser o caso de se tratar o assunto como se fosse uma revogação de incentivos fiscais, que por implicar, ainda que de modo indireto, em aumento de tributo, deve observância ao princípio da anterioridade, como vem decidindo o Supremo Tribunal Federal, consoante Informativo de Jurisprudência nº 757¹⁹⁰.

¹⁸⁶ MENDES, Gilmar Ferreira. Controle abstrato de constitucionalidade: ADI, ADC e ADO: comentários à lei 9.868/99 – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 461.

¹⁸⁷ Vide item 2.3.1.

¹⁸⁸ CAPPELLETI, op. cit., p. 122 - 124.

¹⁸⁹ SCAFF, Fernando Facury. A exigência de unanimidade pelo Confaz não foi recepcionada pela Constituição. In: SCAFF, Fernando Facury. Crônicas de direito financeiro: tributação, guerra fiscal e políticas públicas. 1ª ed. São Paulo: Conjur Editorial, 2016, p. 202. Ver também: SCAFF, Fernando Facury. Guerra Fiscal e Súmula Vinculante: entre o Formalismo e o Realismo. ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, v. 18. São Paulo: Dialética, 2014, p. 90-115.

¹⁹⁰ ICMS: revogação de benefício fiscal e princípio da anterioridade tributária
Configura aumento indireto de tributo e, portanto, está sujeita ao princípio da anterioridade tributária, a norma que implica revogação de benefício fiscal anteriormente concedido. Com base nessa orientação, a 1ª Turma, por maioria, manteve decisão do Ministro Marco Aurélio (relator), que negara seguimento a recurso extraordinário, por entender que o acórdão impugnado estaria em consonância com o precedente firmado na ADI 2.325 MC/DF (DJU de 6.10.2006). Na espécie, o tribunal “a quo” afastara a aplicação — para o ano em que publicados — de decretos estaduais que teriam reduzido benefício de diminuição de base de cálculo do ICMS, sob o fundamento

Da mesma forma, deve ser observado o princípio da noventena, previsto no art. 150, III, “b” da Constituição.

Para que fique claro: sabe-se da diferença entre a revogação e a anulação de um ato e que os institutos operam efeitos, via de regra, diferentes. O que se defende é que, dada as circunstâncias do caso, aplique-se a exceção da regra, para que a norma seja anulada sem efeitos retroativos e que para que seja preservado o princípio da confiança legítima, a modulação seja realizada *pro futuro*, observando-se os princípios da anterioridade e noventena.

Assim, seria possível chegar ao seguinte enunciado “que os efeitos da decisão sejam modulados *pro futuro*, com vigência a partir do exercício seguinte em que a ata de julgamento tenha sido publicada e somente depois de transcorrido noventa dias dessa publicação”.

Elegeu-se a data da publicação da ata de julgamento como marco temporal, por ser o momento em que as decisões proferidas no controle concentrado de constitucionalidade passam a surtir efeitos, de acordo com a jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal¹⁹¹.

3.3 Conclusões do terceiro capítulo

Neste capítulo foi possível verificar que o ordenamento jurídico brasileiro adotou uma posição intermediária a respeito dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade de uma lei.

de ofensa ao princípio da anterioridade tributária. A Turma afirmou que os mencionados atos normativos teriam reduzido benefício fiscal vigente e, em consequência, aumentado indiretamente o aludido imposto, o que atrairia a aplicação do princípio da anterioridade. Frisou que a concepção mais adequada de anterioridade seria aquela que afetasse o conteúdo teleológico da garantia. Ponderou que o mencionado princípio visaria garantir que o contribuinte não fosse surpreendido com aumentos súbitos do encargo fiscal, o que propiciaria um direito implícito e inafastável ao planejamento. Asseverou que o prévio conhecimento da carga tributária teria como base a segurança jurídica e, como conteúdo, a garantia da certeza do direito. Ressaltou, por fim, que toda alteração do critério quantitativo do conseqüente da regra matriz de incidência deveria ser entendida como majoração do tributo. Assim, tanto o aumento de alíquota, quanto a redução de benefício, apontariam para o mesmo resultado, qual seja, o agravamento do encargo. Vencidos os Ministros Dias Toffoli e Rosa Weber, que proviam o agravo regimental. Após aduzirem que benefícios fiscais de redução de base de cálculo se caracterizariam como isenção parcial, pontuavam que, de acordo com a jurisprudência do STF, não haveria que se confundir instituição ou aumento de tributos com revogação de isenções fiscais, uma vez que, neste caso, a exação já existiria e persistiria, embora com a dispensa legal de pagamento. RE 564225 AgR/RS, rel. Min. Marco Aurélio, 2.9.2014. (RE-564225)” (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Informativo de Jurisprudência nº 757. Disponível em: <<<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo757.htm>. Acesso: 01 mar. 2017.

¹⁹¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Rcl 6999 AgR, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 17/10/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-220 DIVULG 06-11-2013 PUBLIC 07-11-2013. Ver também: Rcl 2576, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 23/06/2004, DJ 20-08-2004 PP-00038 EMENT VOL-02160-01 PP-00105 RTJ VOL-00193-01 PP-00103.

Apesar de adotar, como regra, a teoria da nulidade, aproximando-se a teoria de Marshall, ao admitir a exceção da regra, em especial através da modulação dos efeitos da decisão, verifica-se uma aproximação a teoria da anulabilidade kelseniana.

Na verdade, constata-se que nem mesmo os Estados Unidos e a Áustria adotaram as teorias pensadas por Marshall e Kelsen de forma pura, pois razões de ordem prática exigiram temperamentos em ambas os países.

Ao analisar o objeto de pesquisa fica claro a necessidade de se modular os efeitos da decisão no caso de incentivos fiscais fruto da guerra fiscal, como medida indispensável para se assegurar a observância do princípio da proteção à confiança legítima.

Dessa maneira, em resposta a pergunta-problema, entende-se que não. O contribuinte não pode ser cobrado, de forma retroativa, a devolver os valores relativos a incentivos fiscais de ICMS realizados sem autorização unânime do CONFAZ.

Aliás, constata-se que a modulação feita pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 4441 foi insuficiente, pois é necessário um espaço de tempo entre a decisão e o início da cobrança do tributo, a fim de que as empresas se organizem e reformulem seus preços com base no novo custo tributário.

Entende-se, com apoio nos princípios constitucionais da anterioridade e noventena, que seria mais adequado que a decisão fosse modulado, de acordo com o seguinte enunciado: “que os efeitos da decisão sejam modulados *pro futuro*, com vigência a partir do exercício seguinte em que a ata de julgamento tenha sido publicada e somente depois de transcorrido noventa dias dessa publicação”.

4. A NECESSIDADE DE REPENSAR A EXIGÊNCIA DA UNANIMIDADE

4.1 A não recepção da unanimidade pela Constituição

As decisões do Supremo Tribunal Federal que declaram a inconstitucionalidade de leis concessoras de incentivos fiscais de ICMS se limitam a afirmar que foi violado o art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição¹⁹², que exigiria aprovação unânime pelo CONFAZ para a concessão desse tipo de incentivo.

No entanto, como já desenvolvido no item 2.1, esse dispositivo constitucional apenas determina que lei complementar venha regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, se dará os incentivos. De fato, o dispositivo que exige a unanimidade pelo CONFAZ é de caráter infraconstitucional, constante do art. 2º, §2º da LC 24/1976, o que representaria ofensa apenas reflexa a Constituição, o que tem o condão de afastar a competência da Corte Suprema.

Além disso, verifica-se que o Supremo Tribunal Federal ainda não enfrentou argumentos relevantes levantados pela doutrina¹⁹³, que são capazes de modificar o seu atual posicionamento.

Um dos argumentos centrais que não foram enfrentados pelo Supremo Tribunal Federal, mas que são levantados pela doutrina para justificar um entendimento diferente daquele que vem prevalecendo é o da não recepção do art. 2º, §2º da LC 24/1975 em face do princípio democrático.

A doutrina defende que concerne o dispositivo legal em questão, elaborado durante o regime militar, não é compatível com o princípio democrático previsto na Constituição de 1988, pois cria um poder de veto, ao invés de voto, veja:

Este parágrafo não foi recepcionado pela democrática Constituição de 1988 pois foi criado no período autoritário, e uma norma que exige unanimidade de votos é

¹⁹² “XII - cabe à lei complementar (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

¹⁹³ Alberto Medeiros afirma: “o Supremo Tribunal Federal ainda não analisou adequadamente o complexo e importantíssimo tema com a profundidade merecida nas oportunidades em que foi chamado. A Corte, nessas ocasiões, decidiu de forma insuficiente (...)” (MEDEIROS, Alberto. Inconstitucionalidade de benefícios fiscais unilaterais em matéria de ICMS e segurança jurídica dos contribuintes. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 238. São Paulo, jul. 2015, p. 8). Em sentido semelhante, Fernando Facury Scaff: “Analisando as incontáveis decisões do STF sobre guerra fiscal do ICMS são encontradas várias deliberações sobre a constitucionalidade da exigência de prévios Convênios no âmbito do Confaz para validar a concessão de renúncias fiscais. Porém não foram vislumbrados nos debates sobre a peculiaridade dessa exigência, que é a regra da unanimidade” (SCAFF, Fernando Facury. Guerra Fiscal e Súmula Vinculante: entre o Formalismo e o Realismo. ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, v. 18. São Paulo: Dialética, 2014. p. 90-115).

incompatível com o princípio democrático, uma vez que cria um poder de veto, ao invés do poder de voto. Quando há uma maioria de todos menos um – necessária para se chegar à unanimidade, este único voto deixa de ser voto, para se transformar em veto.

Exatamente por esse motivo esta exigência de unanimidade é inconstitucional em face da Constituição de 1988, não tendo sido recepcionado pela atual ordem democrática, tendo sido válido no âmbito da ordem jurídica autoritária da Constituição de 1967/69. A exigência de unanimidade viola o Princípio Federativo e o Princípio Democrático da Constituição atual. O Supremo Tribunal Federal nunca se pronunciou sobre a constitucionalidade desse parágrafo, embora sempre tenha declarado in genere a validade da Lei Complementar 24/75. Seria adequado que se pronunciasse especificamente sobre esse ponto¹⁹⁴.

Hugo de Brito Machado¹⁹⁵, na mesma linha, entende que não é razoável a exigência da unanimidade, pois nos órgãos colegiados deve prevalecer o princípio majoritário. Sustenta o jurista que “inconstitucionais”¹⁹⁶ são os dispositivos da LC 24/1975, e não as leis que concedem incentivos fiscais.

Também Regis Fernandes de Oliveira afirma que a exigência da unanimidade não foi recepcionada pela Constituição¹⁹⁷. Durante o período autoritário a regra da unanimidade possuía uma lógica interna ao sistema, pelo qual o CONFAZ se torna “dono do ICMS” e não cada estado individualmente. Diante da redemocratização, esse órgão passa a ter um papel de harmonização fiscal, de modo que a exigência da unanimidade não pode prosperar, pois não encontra amparo em nenhuma norma constitucional¹⁹⁸.

A compatibilidade do art. 2º, §2º da LC 24/1975 com a Constituição vem sendo discutida no Supremo na ADPF nº 198 movida pelo Governador do Distrito Federal, ainda sem julgamento.

O argumento principal da petição inicial se funda na violação do princípio democrático e a vontade da maioria, argumentando que para revogar a LC é necessária maioria absoluta e para emendar a Constituição *quórum* de 3/5¹⁹⁹.

¹⁹⁴ SCAFF, Fernando Facury. Novas batalhas da guerra fiscal e a emenda 87. In: SCAFF, Fernando Facury. Crônicas de direito financeiro: tributação, guerra fiscal e políticas públicas. 1ª ed. São Paulo: Conjur Editorial, 2016, p. 206-210.

¹⁹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Proibição da guerra fiscal e a redução das desigualdades regionais. In: Grandes questões atuais do direito tributário. 15º volume. São Paulo: Dialética, 2011, p. 54.

¹⁹⁶ O termo técnico adequado seria não recepção, ao invés de inconstitucionalidade.

¹⁹⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes de., Exigência da unanimidade na concessão e estímulos fiscais e a constitucionalidade da LC 24/75, (Sanções para quem descumpra a glosa de créditos). In: Congresso Nacional de Estudos Tributários – Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação brasileira, Alcides Jorge Costa et all. SP: Noeses, 2012, págs. 848/849.

¹⁹⁸ SCAFF, Fernando Facury. A exigência de unanimidade pelo Confaz não foi recepcionada pela Constituição. In: SCAFF, Fernando Facury. Crônicas de direito financeiro: tributação, guerra fiscal e políticas públicas. 1ª ed. São Paulo: Conjur Editorial, 2016, p. 193-202.

¹⁹⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Petição Inicial da ADPF nº 198. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=3796893>>. Acesso: 09 mai. 2016.

Registra-se, por oportuno, que o Parecer do Ministério Público Federal foi pela improcedência da ação, sob o argumento de que a norma é necessária para preservar o pacto federativo, mediante inibição da guerra fiscal²⁰⁰.

Há, no entanto, quem pense de modo diferente. Ives Gandra da Silva Martins, por exemplo, defende que a exigência da unanimidade seria cláusula pétrea. Ele argumenta que o art. 155, §2º, VI²⁰¹ determina que só pela unanimidade entre os Estados e do Distrito Federal é que se podem estabelecer alíquotas internas inferiores as previstas nas operações interestaduais²⁰².

Confere-se o seu raciocínio:

O inciso VI, portanto, determina que, só pela deliberação unânime dos Estados, as alíquotas internas podem ser inferiores às interestaduais (...)
Repito, para as alíquotas internas diferenciadas, ou seja, estimuladas entre Estados e Distrito Federal, falou o constituinte em 'Estados e Distrito Federal', o que representa unanimidade, pois não oferta exceções deliberativas, nem a possibilidade de exclusões de Estados ou do Distrito Federal. Não se referiu a 2/3 ou maioria de tais entidades federativas, como ocorre nas deliberações do Senado, quanto ao voto dos Senadores representantes do Estado. (...) isso ocorre porque concedidos sem autorização unânime, poderiam provocar descompetividade²⁰³

Ele defende²⁰⁴ que política para reequilibrar desequilíbrios regionais, em matéria tributária, só pode ser de responsabilidade da União, a teor do art. 151, I da Constituição. De acordo com seu pensamento, nem Estados, nem Municípios tem tal responsabilidade, a não ser que concordem, por unanimidade, com uma política comum de incentivos.

Ao amparar seu entendimento na Constituição, Ives Gandra da Silva Martins²⁰⁵ afirma que a LC 24 foi recepcionada e que, sob pena de violar-se o princípio federativo, não vê possibilidade de norma infraconstitucional que venha dispor de maneira diferente, pois, pela sua ótica, a unanimidade exigida para concessão de incentivos de ICMS é cláusula pétrea.

Esse argumento parece falho, pois o art. 155, §2º, VI deve ser interpretado de forma conjunta com o art. 155, §2º, XI, "g" e não há ali exigência alguma de unanimidade, mas sim delegação a lei complementar dispor a forma como se darão esses incentivos fiscais.

²⁰⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Parecer do Ministério Público Federal na ADPF nº 198. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=3796893>>. Acesso: 09 jun. 2016.

²⁰¹“ VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;”

²⁰² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais de ICMS e a unanimidade constitucional. In: CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS – 2ª ed. – São Paulo: Noeses, 2014.

²⁰³ Ibidem, p. 6-7.

²⁰⁴ Ibidem, p. 13-14.

²⁰⁵ Ibidem, p. 22-23.

4.2 Repensando a unanimidade pelo enfoque do princípio da redução das desigualdades regionais.

4.2.1 A promessa não cumprida de equidade entre as regiões

A Constituição organizou o Estado brasileiro numa federação, sendo o federalismo fiscal o estudo da maneira pela qual as esferas de governo se relacionam do ponto de vista financeiro. Ou seja, é a forma como essas instâncias de governo se organizam em termos de atribuições de encargos e receitas para execução de funções governamentais²⁰⁶.

De acordo com os ensinamentos de Teresa Ter-Minassian, os desenhos das relações fiscais intergovernamentais são influenciados por fatores não econômicos e econômicos, que acabam por refletir as características políticas e sociais da história da formação de cada país²⁰⁷.

A princípio, a descentralização das despesas/responsabilidades poderia gerar ganhos na eficiência alocativa do dinheiro por possibilitar uma maior proximidade entre as despesas prioritárias e as preferências dos cidadãos afetados²⁰⁸.

É o que ocorre, por exemplo, com serviços como iluminação pública e bombeiros, que serão melhor desempenhados por órgãos locais. Já bens ou serviços que beneficiam todo o país, como a segurança nacional e a política externa serão melhor desenvolvidos pelo órgão central²⁰⁹.

Contudo, não se pode perder de vista que critérios históricos e políticos também determinam como se dará a divisão das receitas públicas²¹⁰. No caso do Brasil, como a origem do seu federalismo é centrífuga, pois advém de um Estado Unitário, verifica-se que há uma grande concentração das receitas nas mãos da União.

Essa informação pode ser comprovada a partir de dados oficiais do Tesouro Nacional que aponta em nota técnica, no ano de 2015, a arrecadação tributária da União representou 21,54% do PIB, enquanto que a parcela dos Estados perfaz 8,84% e dos Municípios 2.33%²¹¹.

²⁰⁶ CONTI, José Maurício. Federalismo fiscal e fundos de participação – São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001.

²⁰⁷ TER-MINASSIAN, Teresa. Intergovernmental fiscal relations in a macroeconomic perspective: an overview. In TER-MINASSIAN, Teresa (Ed.). Fiscal federalism in theory and practice. Washington: International Monetary Fund, 1997, p. 22.

²⁰⁸ Ibidem, p. 22.

²⁰⁹ CONTI, op. cit., p. 27.

²¹⁰ Ibidem, p. 27.

²¹¹ NACIONAL, Tesouro. Nota Técnica Conjunta nº 03/2016/CESEF/STN. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/476865/Nota+Tecnica+Carga+Tribut%C3%A1ria+2015.pdf/3ebc2bba-e395-4e96-8624-5f002713b1aa>>. Acesso: 08 nov. 2016.

É necessário levar em conta que, com essa arrecadação, os entes federativos têm de fazer frente a diversas responsabilidades/atribuições, que envolve a despesa pública, questão da mais alta complexidade, haja vista a infinidade de possibilidades existentes, de maneira que é muito difícil estabelecer padrões²¹².

Tratando-se, a título de exemplo, apenas dos direitos sociais a saúde, segurança e educação, que são sabidamente muito custosos, veja como é feita a divisão no ordenamento brasileiro:

Por força do art. 23 da Constituição, todos os entes federativos têm o dever de cuidar da saúde (inciso II).

Já a segurança é dividida em várias polícias, cabendo aos Estados e Distrito Federal custear as Polícias Civil e Militar, além do Corpo de Bombeiros (art.144, §6º da Constituição), enquanto que a União custeia as Polícias Federal, Rodoviária Federal e Ferroviária Federal (art. 144, §§ 1º a 3º da Constituição).

No que concerne a educação, deve ser prestada sob regime de colaboração (art. 211 da Constituição), cabendo aos Municípios atuar prioritariamente no ensino fundamental e educação infantil (§2º) e aos estados atuar prioritariamente no ensino fundamental e médio (§3º).

Daí já é possível antever que os estados, que detêm 8,84% do PIB de arrecadação²¹³ ou, para ficar mais claro, 27% da arrecadação tributária do país, frente a 65% da União, terão dificuldades na implementação das pesadas responsabilidades/atribuições que lhe foram atribuídas, sobretudo aqueles que têm baixo desenvolvimento econômico e, portanto, menor ainda participação nas receitas tributárias, que tendem a ter acentuado a sua situação de desfavorecimento frente aos demais entes federativos.

Dessa forma, com vistas a buscar um maior equilíbrio na federação, a Constituição previu como um dos objetivos da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades sociais e regionais, conforme determina o art. 3º, III.

Além disso, a redução das desigualdades regionais é princípio da ordem econômica brasileira, de acordo com o art. 170, VII da Constituição. Trata-se da função do federalismo fiscal como instrumento de equidade entre as regiões.

²¹² ARRETCHE, Marta. Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira. Disponível em: < http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-44782005000100006>. Acesso: 20 dez. 2015.

²¹³ Resultado da soma da arrecadação de todos os 27 (vinte e sete) Estados mais o Distrito Federal.

De acordo com Conti²¹⁴, existe consenso na doutrina sobre a necessidade de tratamento desigual conforme as diferenças existentes entre as regiões, de maneira que benefícios maiores para áreas mais pobres são plenamente justificados.

Trata-se da aplicação do princípio da igualdade, já propalado por Rui Barbosa em sua Oração aos moços: “a regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem (...) Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante”²¹⁵.

É fundamental que o Estado se organize de forma a manter equidade entre seus membros, o que importa na adoção de uma série de medidas redistributivas, que podem ocorrer por meio de competência própria para arrecadação e de diversos sistemas de transferências. A medida mais comum e eficiente é estabelecer um sistema de transferências intergovernamentais que promova a redistribuição de riquezas arrecadadas, de modo a fazer que unidades que mais arrecadem repassem parte dos recursos a unidades menos favorecidas²¹⁶.

Vale destacar que a manutenção de fontes próprias de recursos de um ente federativo é necessária para que sua autonomia seja de fato uma realidade²¹⁷.

Nesse cenário, ganha espaço o que se entende por federalismo cooperativo, que tem como objetivo a redução da desigualdade socioeconômica em todo o território nacional, caracterizando-se pela distribuição de fontes financeiras para equilibrar os encargos e as rendas das unidades federadas, além da distribuição da receita do produto arrecadado, ou seja, a participação de entes federativos na receita de outros entes²¹⁸.

A respeito das transferências entre os entes governamentais, é possível constatar a existência de duas possibilidades: vertical e horizontal. Vertical ocorre quando a transferência ocorre do poder central para as unidades subnacionais ou vice-versa. E horizontal quando unidades do mesmo grau estabelecem sistemas de transferências entre si. É admissível, também, mesclar as duas formas. As principais transferências constitucionais brasileiras são exemplos de federalismo fiscal vertical. O principal exemplo de federalismo horizontal advém da Alemanha, onde através do sistema de transferências entre entes de mesmo grau é possível assegurar uma maior uniformidade entre as unidades federadas²¹⁹.

²¹⁴ CONTI, op. cit., p. 30.

²¹⁵ BARBOSA, Rui. Oração aos moços. 5ª ed. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1999.

²¹⁶ CONTI, op.cit., p. 31.

²¹⁷ CONTI, José Maurício. Federalismo Fiscal. Barueri, Manole, 2004, p. 146.

²¹⁸ BERCOVICI, Gilberto. Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988 – São Paulo: Malheiros, 2005.

²¹⁹ CONTI, op. cit., p. 40-41.

Um exemplo de transferência vertical é o repasse do ICMS aos Municípios, que de acordo com o parágrafo único do art. 158, será realizada da seguinte maneira: 3/4, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadoria e nas prestações de serviços, realizados em seus territórios²²⁰; e 1/4, de acordo com o que dispuser lei estadual²²¹.

A repartição da receita pode se dar, também, por fonte ou produto da arrecadação. A repartição por fonte ocorre quando se estabelece previamente fontes de receita entre o poder central e os entes subnacionais. A repartição pelo produto ocorre através da garantia de participação na arrecadação de uma unidade federativa por outra. Vale notar que as técnicas não se excluem, sendo possível a existência de um sistema misto²²².

Um exemplo de repartição da fonte está na instituição, pela Constituição, de competência aos Municípios para instituir o IPTU (CF, art. 156, I) ou de todos os entes federados para criar taxas (CF, art. 145, II).

Já a repartição do produto ocorre no repasse de 50% (cinquenta por cento) do produto do IPVA (imposto estadual) para o município em que licenciado o veículo, nos termos do art. 158, III da CF ou, em relação ao ICMS, na transferência de 25% do produto aos Municípios, de acordo com o art. 158, IV da Constituição²²³.

²²⁰ Trata-se do que se denomina valor adicional fiscal. Sobre o tema: CASTILHO, Fabio Roberto Corrêa. Federalismo fiscal e repartição do ICMS: o critério do valor adicionado. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

²²¹ Esse dispositivo constitucional fundamenta a criação do ICMS ecológico. Sobre o tema: SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSÚ, Lise. Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005.

²²² *Ibidem*, p. 36-38.

²²³ Interessante notar a discussão a respeito da “cortesia com chapéu alheio”, que ocorre quando um ente da federação concede desonerações de parcela do tributo que pertence a outro ente. O Supremo Tribunal Federal, no RE 572762, decidiu, sob repercussão geral, ser inconstitucional a desoneração pelo Estado do ICMS de parcela que caberia ao Município, veja a ementa: EMENTA: CONSTITUCIONAL. ICMS. REPARTIÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS. PRODEC. PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL DE SANTA CATARINA. RETENÇÃO, PELO ESTADO, DE PARTE DA PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. INCONSTITUCIONALIDADE. RE DESPROVIDO. I - A parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios. II - O repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual. III - Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias. IV - Recurso extraordinário desprovido. (RE 572762, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 18/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-167 DIVULG 04-09-2008 PUBLIC 05-09-2008 EMENT VOL-02331-04 PP-00737)

Em se tratando de desoneração de IPI e IR, a decisão do Supremo Tribunal Federal foi em sentido diametralmente oposto, conforme julgamento do RE 705423, cujo acórdão ainda não foi publicado, mas foi fixada a seguinte tese, como se verifica da ata de julgamento: Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, fixou tese nos seguintes termos: “É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades”. Trata-se de uma incoerência na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Há, ainda, a participação por fundos, que se dá mediante vinculação de rendas tributárias e partilha de recursos de forma indireta, através de critérios estabelecidos em lei, como número de habitantes, produto interno bruto, etc. Nesse caso, a entidade favorecida com a participação no fundo tem a expectativa de receber as verbas provenientes de determinado tributo, ficando a utilização correta do montante sujeita ao controle da União, através do Tribunal de Contas da União²²⁴.

Algumas dessas transferências têm como objetivo redistribuir recursos, com vistas a alcançar um maior equilíbrio federativo entre as regiões.

Veja o exemplo do FPE – Fundo de Participação dos Estados, que é formado por 21,05% (vinte e um e cinco décimos por cento) do produto da arrecadação do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados, que são tributos de competência da União (art. 159, I, “a”, da Constituição).

Do total do FPE, 85% (oitenta e cinco por cento) são destinados aos estados da região norte, nordeste e centro-oeste e 15% (quinze por cento) são destinados para os estados da região sul e sudeste, conforme Lei Complementar nº 62/1989, cujo anexo único traz a distribuição por estado.

Registra-se que o anexo da lei era para vigorar até 1991, porém diante da inércia do Congresso, o Supremo Tribunal Federal foi chamado a reconhecer essa omissão (ADI n.º 875, 1987, 2727 e 3243²²⁵), declarando a inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade que, de fato, “prorrogou” a sua vigência até dezembro de 2012. Em seguida, a LC 143/2013 “prorrogou” mais uma vez a metodologia até dezembro de 2015.

A partir de 2016, nos termos do art. 2º, II da LC 62/1989, com a redação conferida pela LC 143/2014, os estados deveriam receber o mesmo valor de 2015, corrigido pelo IPCA e pelo percentual equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) da variação do PIB do ano anterior ao ano utilizado para base de cálculo.

²²⁴ BERCOVICI, op. cit., p. 92.

²²⁵ EMENTA: Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI n.º 875/DF, ADI n.º 1.987/DF, ADI n.º 2.727/DF e ADI n.º 3.243/DF). Fungibilidade entre as ações diretas de inconstitucionalidade por ação e por omissão. Fundo de Participação dos Estados - FPE (art. 161, inciso II, da Constituição). Lei Complementar nº 62/1989. Omissão inconstitucional de caráter parcial. Descumprimento do mandamento constitucional constante do art. 161, II, da Constituição, segundo o qual lei complementar deve estabelecer os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados, com a finalidade de promover o equilíbrio socioeconômico entre os entes federativos. Ações julgadas procedentes para declarar a inconstitucionalidade, sem a pronúncia da nulidade, do art. 2º, incisos I e II, §§ 1º, 2º e 3º, e do Anexo Único, da Lei Complementar n.º 62/1989, assegurada a sua aplicação até 31 de dezembro de 2012. (ADI 875, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2010, DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-02 PP-00219 RTJ VOL-00217-01 PP-00020 RSJADV jul., 2010, p. 28-47)

O que exceder a esse montante será dividido entre os estados membros de acordo com critérios de fatores representativos da população e do inverso da renda familiar *per capita* (inciso III).

Já o Fundo de Participação dos Municípios - FPM é formado por 22,05% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) do produto da arrecadação do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados (art. 150, I, “b”, da Constituição).

A sua divisão se dá em 10% (dez por cento) para as capitais e 90% (noventa por cento) para os demais municípios, havendo uma distribuição proporcional com base em critérios que levam em conta fatores representativos da população e do inverso da renda *per capita*, nos termos do art. 91 do CTN.

Ainda com o objetivo de redistribuir recursos e diminuir as desigualdades regionais, a Constituição ainda determina que 3% (três por cento) do produto da arrecadação do IR e do IPI sejam destinados ao financiamento do setor produtivo nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (art. 159, I, “c”).

Ocorre que, passados mais de 25 (vinte e cinco) anos da Constituição, constata-se que os instrumentos previstos para diminuir a desigualdade entre as regiões não foram suficientes, pois ainda persiste um elevado grau de desigualdade entre as regiões.

Veja a conclusão alcançada por Aloísio Flávio Ferreira de Almeida e Carlos Otávio Ferreira de Almeida ao analisar o Fundo de Participação dos Estados:

De fato, não é possível afirmar que o FPE esteja contribuindo decisivamente para o desenvolvimento das regiões Norte e Nordeste, uma vez que as condições dessas regiões pouco se alteraram ao longo dos anos, muito embora os recursos transferidos sejam de 547,4 bilhões de reais entre 1990 e 2008²²⁶.

Os fundos de financiamento também não cumpriram o seu papel, sendo um dos principais obstáculos apontados pela doutrina a sua lógica de funcionamento, haja vista que os recursos são mais facilmente requisitados, especialmente no que concerne a valores, em áreas de maior densidade econômica²²⁷.

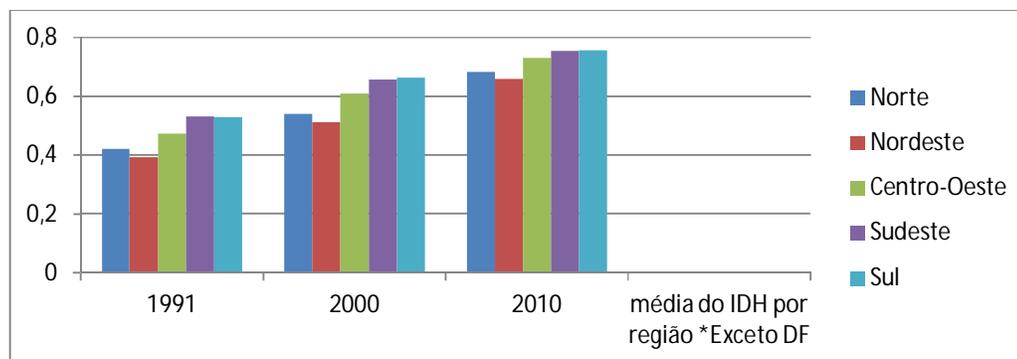
Ao se analisar os dados do IDH – Índice de Desenvolvimento Humano²²⁸, que é composto por dados de expectativa de vida, educação e PIB *per capita* é possível verificar ter

²²⁶ ALMEIDA, Aloísio Flávio Ferreira de. ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. O equilíbrio federativo como desafio ao novo formato do Fundo de Participação dos Estados. Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFE. Belo Horizonte, ano 2, n. 2, set. 2012 / fev 2013.

²²⁷ MACEDO, Fernando César. MATOS, Elmer Nascimento. O papel dos fundos constitucionais de financiamento no desenvolvimento regional brasileiro. Disponível em: < <http://revistas.fee.tche.br/index.php/ensaios/article/view/2181/2575> >. Acesso: 15 dez. 2015.

²²⁸ A estatística é composta a partir de dados da expectativa de vida ao nascer, educação e PIB per capita.

havido uma melhora geral dos índices, como exposto no quadro abaixo, onde consta o valor médio por região:



Fonte: elaborado pelo autor com bases no IDH²²⁹.

Os dados do Distrito Federal foram retirados do quadro, pois caso constasse iria desfigurar o índice da região Centro-Oeste, pois como nele está localizada a capital do país, tem um alto índice de desenvolvimento que não reflete o da região.

Mesmo diante da melhora geral, é possível constatar que ainda persiste uma diferença significativa entre as regiões. A diferença entre o IDH médio da região nordeste, que tem o pior índice, e da região sul, que tem o melhor índice, era de 0,138 pontos em 1991, que caiu em de 2010 para 0,097. Já a diferença entre a região norte e a sudeste, que era de 0,109 em 1991, diminuiu para 0,070 em 2010.

O coeficiente de gini é utilizado para medir a desigualdade, que vai de 0 a 1, onde 0 se refere a completa igualdade e 1 a completa desigualdade, ou seja, quanto maior o índice, pior a desigualdade.

No mapa abaixo é possível identificar o coeficiente de gini, em 2010, do Brasil, dividido por estados:

²²⁹ PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS. Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil 2013 (Com dados dos Censos 1991, 2000 e 2010.) Disponível em: < <http://www.pnud.org.br/atlas/ranking/Ranking-IDHM-UF-2010.aspx>>. Acesso: 07 jan. 2015.

A revisão do pacto federativo também vem sendo pleiteada pelo Governador do Estado do Pará, Simão Jatene, sobretudo em razão da cada vez menor compensação financeira pela desoneração das exportações²³².

O que ocorre é que com a desoneração das exportações pelo art. 155, §2º, X, “a” da Constituição (redação dada pela emenda constitucional nº 42/2003), o art. 91 do ADCT²³³ previu a edição de uma lei complementar para dispor sobre a compensação financeira dessas desonerações.

Contudo, a lei complementar, até hoje, não foi aprovada, sendo, portanto, aplicável a regra do §3º do art. 91 do ADCT, ou seja, o sistema de compensação observa a metodologia do art. 31 e anexo da Lei Kandir (87/1996).

No entanto, alguns estados, como Pará e Minas Gerais, alegam que essa sistemática é insuficiente para compensar as perdas, o que levou o Estado do Pará a propor a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25.

O Estado do Pará alega na petição inicial que no período de 1996 a 2012, teve desonerada uma arrecadação de R\$ 20,5 bilhões de reais e a compensação paga no período foi de apenas R\$ 5.5 bilhões de reais, dando ensejo, portanto, a um prejuízo de R\$ 15 bilhões de reais²³⁴.

²³² PARÁ, Estado do. Secretaria de Estado de Comunicação. Pará apresenta propostas em debate nacional sobre revisão do pacto federativo. Disponível em: < http://www.agenciapara.com.br/noticia.asp?id_ver=113322>. Acesso: 19. Abr. 2016.

²³³ “Art. 91. A União entregará aos Estados e ao Distrito Federal o montante definido em lei complementar, de acordo com critérios, prazos e condições nela determinados, podendo considerar as exportações para o exterior de produtos primários e semi-elaborados, a relação entre as exportações e as importações, os créditos decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente e a efetiva manutenção e aproveitamento do crédito do imposto a que se refere o art. 155, § 2º, X, a. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 1º Do montante de recursos que cabe a cada Es-tado, setenta e cinco por cento pertencem ao próprio Estado, e vinte e cinco por cento, aos seus Municípios, distribuídos segundo os critérios a que se refere o art. 158, parágrafo único, da Constituição. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 2º A entrega de recursos prevista neste artigo perdurará, conforme definido em lei complementar, até que o imposto a que se refere o art. 155, II, tenha o produto de sua arrecadação destinado predominantemente, em proporção não inferior a oitenta por cento, ao Estado onde ocorrer o consumo das mercadorias, bens ou serviços. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 3º Enquanto não for editada a lei complementar de que trata o *caput*, em substituição ao sistema de entrega de recursos nele previsto, permanecerá vigente o sistema de entrega de recursos previsto no art. 31 e Anexo da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, com a redação dada pela Lei Complementar nº 115, de 26 de dezembro de 2002. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

²³⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Petição inicial da ADO 25. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4454964>>. Acesso: 16 abr. 2016.

O Estado de Minas Gerais, conforme petição de *amicus curiae* na Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão 25, afirma que sua perda entre 1996 e 2002, foi de R\$ 46,786 bilhões de reais²³⁵.

A ação foi julgada procedente na sessão plenária do Supremo Tribunal Federal de 30/11/2016, tendo sido declarada a mora do Congresso Nacional quanto a edição da Lei Complementar prevista no art. 91 do ADCT, fixando-se o prazo de 12 (doze) meses para que seja sanada a omissão. Na hipótese da lei não ser editada dentro do prazo, caberá ao Tribunal de Contas da União fixar o montante a ser transferido aos estados e as cotas a que cada um terá direito, considerando os critérios dispostos no ADCT²³⁶.

4.2.2 A necessidade de mudança legislativa do art. 2º, §2º da LC 24/1975.

Nesse cenário de necessária revisão do pacto federativo ganha espaço a propositura de mudança legislativa do art. 2º, §2º da LC 24/1975, que trata como já visto, da exigência da unanimidade pelo CONFAZ para a validade de concessões de incentivos fiscais de ICMS.

Ganha força, na doutrina, o argumento de que a utilização dos incentivos fiscais de ICMS pode ser uma ferramenta apta a alcançar o objetivo constitucional da redução das desigualdades regionais.

Em artigo sobre o assunto, Paulo de Barros Carvalho vê não apenas como possível, mas como recomendável, o emprego de normas instituidoras de impostos, como o ICMS, para a implementação de metas enfática e repetidamente prescritas pela Constituição, que estão relacionadas a diminuição das desigualdades regionais e encontram-se previstas nos arts. 3º, III; 151, I; e 170, VII da CF:²³⁷

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

(...)

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

(...)

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a

²³⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.. Petição de *amicus curiae* na ADO 25. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4454964>>. Acesso: 19 abr. 2016.

²³⁶ O acórdão ainda não foi publicado. É possível conferir a ata de julgamento em: SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ata de julgamento da ação direta de inconstitucionalidade por Omissão nº 25. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4454964>>. Acesso: 14 jan. 2017.

²³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS – 2ª ed. – São Paulo: Noeses, 2014.

Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

(...)

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

Argumenta que a LC 24/1975 foi produzida sob contexto socioeconômico diverso daquele que se verifica no âmbito da Constituição de 1988²³⁸. Ele defende que essa exigência da unanimidade não deve ser vista com tanta rigidez, sendo admissível mitigá-la em situações peculiares, quando as disparidades socioeconômicas dos estados e o objetivo de reduzi-las assim justificarem²³⁹.

A redução da desigualdade regional é apontada por Hugo de Brito Machado²⁴⁰ como uma possível justificativa para a guerra fiscal. Ele destaca que a Constituição preconiza insistentemente a redução das desigualdades regionais, de sorte que ficaria difícil qualificar como inconstitucional uma lei, seja federal ou estadual, que estabeleça providência tendo em vista este objetivo.

Ao tratar do Estado do Ceará, argumenta o jurista cearense que se prevalecer o entendimento atual do Supremo Tribunal Federal sobre a lei daquele estado, consumir-se-ia uma grave injustiça²⁴¹.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, seria razoável, para casos específicos de estímulo ao desenvolvimento de unidades federativas mais pobres, estabelecer um *quórum* de aprovação de dois terços, cumprindo, desse modo, sua função de tornar factível o estímulo para o desenvolvimento de estados menos favorecidos, com conseqüente redução das desigualdades regionais, como desejado pela Constituição de 1988²⁴².

Tratar-se-ia da utilização do ICMS para fins extrafiscais, imposto que o constituinte conferiu forte pendor extrafiscal, ao atribuir-lhe o respeito à essencialidade, de maneira que defende o autor a sua utilização como instrumento apto a fomentar a produção do comércio de determinado segmento geográfico, promovendo desenvolvimento socioeconômico e, por conseqüência, a redução das diferenças regionais verificadas no País²⁴³.

²³⁸ Vale lembrar que naquela época se vivia ainda na ditadura militar no Brasil.

²³⁹ Ibidem, p. 58.

²⁴⁰ MACHADO, op. cit. p. 131.

²⁴¹ Ibidem, p. 128.

²⁴² CARVALHO, op. cit., p. 60.

²⁴³ Ibidem, p. 92.

Vale notar que os autores chegam a essa conclusão a partir da interpretação das normas postas no ordenamento jurídico²⁴⁴.

No entanto, verifica-se que é melhor trilhar pela defesa da mudança legislativa, uma vez que essa solução oferece maior segurança jurídica, pois, como bem assevera Tercio Sampaio Ferraz Junior, através da positividade do direito cria-se um ambiente de certeza e igualdade²⁴⁵.

Por certeza entende-se que o cidadão saiba, ou possa saber, de antemão, a consequência de suas próprias ações. Já a igualdade é atributo da segurança que não diz respeito ao conteúdo, mas ao destinatário da norma, garantindo segurança a norma que obedece ao princípio da isonomia²⁴⁶.

Nesses termos, lembrando-se da promessa constitucional de equidade entre as regiões que não foi cumprida e da necessidade de se rever o pacto federativo para efetivá-la, é recomendável a mudança do art. 2º, §2º da LC 24/1975 por dispositivo legal que não preveja a unanimidade e que condicione a concessão de incentivos fiscais de ICMS à diminuição da desigualdade regional²⁴⁷.

Tomando como inspiração o previsto para o Fundo de Participação dos Estados, seria interessante prever que apenas estados localizados nas regiões norte, nordeste e centro-oeste pudessem se utilizar dessa política de incentivos fiscais.

O dispositivo em questão teria amparo na Constituição, nos arts. 1º, *caput*; 3º, III; 170, IV; e 151, I. A título de colaboração, consta, no anexo, minuta de projeto de lei nesse sentido.

De modo semelhante, uma Comissão de Juristas, presidida por Nelson Jobim, que foi instituída pelo Ato nº 11, de 2012, da Presidência do Senado Federal, propôs algumas soluções relacionadas ao sistema federativo consubstanciadas no Ofício nº 025/2012 - CEAQF²⁴⁸.

²⁴⁴ É preciso ter clara a diferença entre dispositivo e norma, no sentido de que a disposição é o texto ainda por ser interpretado, enquanto a norma é o texto já interpretado. A norma é o enunciado que constitui o significado atribuído a uma disposição ou fragmento de disposição, ou combinação de disposições ou combinação de fragmentos de disposição. Portanto, a norma não se confunde com a disposição, sendo possível a partir da interpretação do sistema atribuir a norma significação diferente do decorrente da sua interpretação literal. Sobre o tema: GUASTINI, Riccardo. Das fontes às normas. Trad. Edson Bini – Apresentação: Heleno Taveira Tôres – São Paulo: Quartier Latin, 2005.

²⁴⁵ FERRAZ JR, Tercio Sampaio Ferraz. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. In: Revista de Direito Tributário, 17-18. No mesmo sentido: CARRAZA, Roque Antonio. ICMS – 12ª Ed – São Paulo: Malheiros, 2007, p. 425.

²⁴⁶ FERRAZ JR., Ibidem.

²⁴⁷ Sobre o tema: CARDOSO, Breno Lobato. Quem ganha com a guerra fiscal? In: Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – ano 14 – n. 79. Jan. / fev. 2016 – Belo Horizonte.

²⁴⁸ SENADO FEDERAL Ofício nº 025/2012 – CEAQF. In: CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS – 2ª ed. – São Paulo: Noeses, 2014.

Dentre elas, está a proposta constante do Anexo V, que se trata de um projeto de lei complementar, que no art. 2º, mantém a exigência da unanimidade para a concessão de incentivos fiscais de ICMS, salvo hipóteses ligadas a redução da desigualdade regional, nas quais o quórum seria de 2/3. Diz o projeto:

Art. 2º A autorização para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de que trata o art. 1º dar-se-á por meio de Convênio, aprovado em reunião para a qual tenham sido convocados representantes de todos Estados, sob a presidência do Ministério da Fazenda.

§1º A aprovação do convênio de que trata o *caput* dependerá de decisão tomadas pela unanimidade dos Estados, salvo no caso de incentivos fiscais que satisfaçam, cumulativamente, os seguintes requisitos, hipótese na qual será observado o quórum de que trata o art. 8º:

I – localização do empreendimento incentivado em Estado, cuja média do Valor Adicionado Bruto da Indústria de Transformação *per capita*, nos últimos 10 (dez) anos, seja, por ocasião do ato concessivo, inferior à nacional, no mesmo período;

II – abrangência limitada à saída de produtos industrializados, efetuado pelo próprio estabelecimento fabricante;

III – redução de base de cálculo nas operações interestaduais, da qual resulte carga tributária efetiva equivalente à da aplicação da alíquota de 4% (quatro por cento), desde que não superior à alíquota interestadual aplicável, em virtude de Resolução do Senado Federal;

IV – prazo de fruição do incentivo não superior a 8 (oito) anos;

V – publicação, no Diário Oficial da União, por meio de órgão de que trata o art. 7º, do ato concessivo de cada empreendimento incentivado, especificando as condições da concessão.

Veja que ao condicionar a concessão do incentivo com quórum de 2/3 a empreendimento localizado em estado cuja média do Valor Adicionado Bruto da Indústria de Transformação esteja abaixo da nacional, a proposta busca, assim, maior equalização entre os estados e, assim, diminuir a desigualdade regional, ideia que também permeia o projeto de lei anexo.

No entanto, entende-se que o quórum de 2/3 ainda é alto e poderá servir como obstáculo a utilização dessa política fiscal, razão pela qual é preferível adotar o quórum da maioria absoluta.

Além disso, o projeto de lei da Comissão de Juristas, ao estabelecer prazo de fruição não superior a 8 (oito) anos enrijece o sistema, sendo certo que esse prazo pode se mostrar pequeno para projetos de grande porte, de modo que acredita-se ser melhor deixar nas mãos do CONFAZ, estabelecer, caso a caso, qual o tempo de fruição do incentivo.

Sabe-se que essa mudança legislativa não terá o condão de – sozinha - resolver o problema da desigualdade regional. Contudo, conclui-se, com base na pesquisa realizada, que seria um passo importante na direção ao cumprimento da promessa constitucional de redução das desigualdades entre as regiões.

Isso porque, há estudos, a exemplo do realizada pela Fundação Getúlio Vargas²⁴⁹, que demonstram que é possível que da política de incentivos fiscais de ICMS resultem efeitos favoráveis do ponto de vista socioeconômico.

Afora isso, ao permitir que somente os estados das regiões norte, nordeste e centro-oeste se utilizem dessa política, contribuir-se-á para evitar a generalização dessa política e consequente perda de poder de estímulo, que deu ensejo aos chamados “leilões”²⁵⁰.

Para se evitar que se instaure o leilão dentro das regiões nas quais se admite a concessão de incentivos, é importante que a análise da autorização, ou não, realizada pelo CONFAZ, leve-se em conta os princípios da Administração Pública, em especial o da impessoalidade e da eficiência²⁵¹.

4.3 Conclusões do quarto capítulo

A partir de argumentos ainda não enfrentados pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, propõe-se uma mudança do entendimento atual da Corte sobre os incentivos fiscais frutos da guerra fiscal, para o fim de se reconhecer, com base no princípio democrático, a não recepção do art. 2º da LC 24/1975 pela Constituição.

Além disso, foi possível demonstrar, através de dados, que passados 25 (vinte e cinco) anos da Constituição, apesar de avanços, ainda persiste um elevado grau de desigualdade entre as regiões, de maneira que a promessa constitucional de diminuição dessa desigualdade ainda não foi cumprida, o que justifica uma necessária revisão do pacto federativo.

Dessa forma, considerando que a partir da positivação do direito é possível conferir maior segurança jurídica as relações jurídicas propõem-se mudar a legislação posta, para o fim de permitir a concessão de incentivos fiscais de ICMS somente pelos estados das regiões norte, nordeste e centro-oeste e desde que aprovados por maioria absoluta do CONFAZ, conforme projeto de lei constante do anexo.

²⁴⁹ Vide item 1.2.

²⁵⁰ Vide item 1.2

²⁵¹ Vide item 1.2.

5. CONCLUSÕES

No presente trabalho foi possível verificar que a guerra fiscal é uma espécie de política pública que opera na despesa, ou seja, é um gasto tributário, resultado da utilização da tributação para fins extrafiscais. Trata-se de uma sanção premial fruto da função promocional do direito.

Ela objetiva promover o desenvolvimento sócio-econômico dos estados, sobretudo diante da grande desigualdade regional existente no país, como constatado em dados coletados durante a pesquisa.

Muito se discute se essa política é capaz de trazer algum ganho, não sendo poucos aqueles que defendem que só há perdas. No entanto, a pesquisa apontou que é sim possível que surtam efeitos positivos, com apoio, em especial, em estudo realizado pela Fundação Getúlio Vargas.

Constatou-se que a legislação estadual, pelo menos em tese, prevê uma série de condições para a concessão dos incentivos, ligadas a geração de emprego, proteção do meio ambiente, compras no mercado local, dentre outras, que se implementadas, certamente trariam resultados positivos para a economia paraense.

Contudo, apesar dos esforços realizados, não foi possível verificar como isso ocorre na prática porque a SEDEME não respondeu aos ofícios enviados, nem tampouco permitiu acesso a cópias dos processos administrativos que poderiam subsidiar a análise se o que está previsto na legislação vem sendo observado na realidade.

Como política pública, defendeu-se a sua indispensável observância aos princípios da administração pública, em especial o da impessoalidade e eficiência, para evitar que esses recursos venham a ser “capturados”, assim como para que haja uma necessária análise do seu custo-benefício, o que impediria os “leilões”.

Foi possível constatar, ainda, que apesar de ser possível que surtam efeitos positivos, a generalização dessa política, ao que se denominou “guerra fiscal”, por implicar em perda do poder atrativo do incentivo, a todos prejudica, pois como enseja uma renúncia generalizada de receita, não é capaz de alterar o local onde os investimentos seriam feitos, pois neutralizado o poder atrativo dos incentivos, as empresas passam a escolher o local do negócio por questões ligadas, por exemplo, a infraestrutura e logística, de modo a beneficiar os estados mais desenvolvidos.

Diante desse cenário, estudou-se qual a posição do Supremo Tribunal Federal sobre a validade dessa política pública, que é no sentido, manso, pacífico e reiterado, de se reconhecer

a inconstitucionalidade das leis que concedem incentivos fiscais de ICMS sem autorização unânime do CONFAZ.

Essa jurisprudência se baseia na interpretação do art. 155, §2º, XII, “g”, que delega a lei complementar a competência para “g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Analisaram-se os efeitos dessas decisões que reconhecem a inconstitucionalidade dos inventivos fiscais estaduais, que são proferidas sob o controle concentrado de constitucionalidade, passando pela teoria de anulabilidade de Kelsen e da nulidade de Marshall.

Além disso, viu-se que os efeitos da decisão proferida no controle concentrado não são automáticos no plano individual e concreto, sendo necessário, para surgir a obrigação tributária, que o fato jurídico seja vertido em linguagem através do lançamento, assim como que sejam observadas as normas de preclusão, de modo que eventual lançamento não poderia retroagir há mais de cinco anos por força do prazo de decadência.

Ao focar no ordenamento jurídico brasileiro, constatou-se uma posição intermediária sobre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de uma norma. Apesar de adotar, como regra, a teoria da nulidade, aproximando-se a teoria de Marshall, ao admitir a exceção da regra, em especial através da modulação dos efeitos da decisão, verifica-se uma aproximação a teoria da anulabilidade kelseniana.

Vale notar que nem mesmo os Estados Unidos e a Áustria adotaram as teorias pensadas por Marshall e Kelsen, respectivamente, de forma pura, pois razões de ordem prática exigiram temperamentos em ambas os países.

Defendeu-se, com amparo no princípio a proteção a confiança legítima, que a decisão que reconhece a inconstitucionalidade de incentivo fiscal de ICMS deve ter seus efeitos modulados.

Isso porque a confiança que o contribuinte depositou no Estado deve ser protegida. Trata-se de um desdobramento do princípio da segurança jurídica, norma implícita de natureza fundamental, que não pode ser derogada nem mesmo por emenda a constituição.

Dessa maneira, a resposta a pergunta-problema é não. O contribuinte não pode ser cobrado, de forma retroativa, a devolver os valores relativos a incentivos fiscais de ICMS realizados sem autorização unânime do CONFAZ.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 4441, modulou os efeitos da decisão, mas o fez de modo insuficiente, pois fez incidir os efeitos da decisão a partir do

juízo, sem que haja tempo suficiente para que os contribuintes adequem suas planilhas de preços a essa nova realidade.

Deve-se aplicar, então, a garantia prevista na Constituição contra o aumento inesperado de impostos, materializada nos princípios da anterioridade e noventena.

Assim, seria possível chegar ao seguinte enunciado “que os efeitos da decisão sejam modulados *pro futuro*, com vigência a partir do exercício seguinte em que a ata de julgamento tenha sido publicada e somente depois de transcorrido noventa dias dessa publicação”.

Mas não é só. A pesquisa levou a questionamentos sobre a correção, ou não, das decisões tomadas pelo Supremo Tribunal Federal.

Ao se analisar o fundamento constitucional da decisão (art. 155, §2º, XII, “g”), constata-se que não há ali exigência alguma de unanimidade, mas apenas uma delegação a lei complementar para regular a forma como os incentivos fiscais de ICMS serão concedidos.

A exigência da unanimidade está no art. 2º, §2º da LC 24/1975, norma de natureza infraconstitucional, o que significa que caso exista alguma infração ao ordenamento jurídico, esta é apenas reflexa a constituição, o que afasta a competência do Supremo Tribunal Federal.

Vale notar, também, que outros argumentos levantados pela doutrina não foram, até o momento, objeto de apreciação na jurisprudência da corte constitucional, a exemplo da não recepção do art. 2º, §2º da LC 24/1975 em razão do princípio democrático.

Sustenta-se que a exigência da unanimidade não é compatível com o princípio da maioria inerente ao jogo democrático, o que acaba por transformar o poder de voto dos estados em veto.

Veja que para se alterar a própria Constituição, sabidamente rígida, exige-se um quórum qualificado, mas não a unanimidade, de modo que não se pode conviver no regime democrático com essa exigência, própria do regime autoritário em que a norma foi elaborada.

Afora isso, a pesquisa apontou que passados 25 (vinte e cinco) anos da Constituição, apesar de avanços, ainda persiste um elevado grau de desigualdade entre as regiões, de maneira que a promessa constitucional de diminuição dessa desigualdade regional ainda não foi cumprida.

Dessa forma, é necessário rever a norma disposta no art. 2º, §2º da LC 24/1975, não só para eliminar essa exigência da unanimidade, mas para possibilitar que a política pública da “guerra fiscal” colabore para a promessa constitucional da redução da desigualdade regional, de modo a evitar a sua generalização por quase todos os estados da federação.

É por isso que, considerando que a partir da positivação do direito é possível conferir maior segurança jurídica as relações jurídicas propõem-se mudar a legislação posta, para dar nova redação ao art. 2º, §2º da LC 24/1975.

A proposta implica na substituição do quórum de unanimidade por maioria absoluta, de modo a compatibilizar a exigência com o princípio democrático.

E, além disso, para permitir que os incentivos fiscais de ICMS sejam utilizados para diminuição das desigualdades regionais, a pesquisa apontou que se deve evitar a sua generalização.

Logo, considerando que os estados das regiões norte, nordeste e centro-oeste são os menos favorecidos economicamente e são beneficiados com uma série de dispositivos constitucionais que buscam diminuir a desigualdade regional, a exemplo da forma de divisão do fundo de participação dos estados e dos fundos constitucionais de investimentos, limitar-se-ia a possibilidade concessão de incentivos fiscais a estados localizados nessas regiões.

Sabe-se que essa mudança legislativa não terá o condão de – sozinha - resolver o problema da desigualdade regional. Contudo, conclui-se, com base na pesquisa realizada, que seria um passo importante na direção ao cumprimento da promessa constitucional de redução das desigualdades entre as regiões.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais (tradução Virgílio Afonso da Silva) – 5ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALMEIDA, Aloísio Flavio Ferreira de. ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. O equilíbrio federativo como desafio ao novo formato do Fundo de Participação dos Estados. Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE. Belo Horizonte, ano 2, n. 2, set. 2012 / fev 2013.

ARRETCHE, Marta. Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-44782005000100006>. Acesso: 20 dez. 2015.

ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário – 2 ed. – São Paulo: Malheiros, 2012.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Segurança jurídica, boa-fé e confiança legítima. In: BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita; BERCOVICI, Gilberto; MELO, Claudineu de (org.). Direitos humanos, democracia e república. Homenagem a Fábio Konder Comparato. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro – 2ª ed – São Paulo: Saraiva, 2006.

BARBOSA, Rui. Os actos inconstitucionais do Congresso e do Executivo ante a justiça federal. Companhia Impressora: Capital Federal, 1893.

_____, Rui. Trabalhos jurídicos. Rio de Janeiro, Fundação Casa de Rui Barbosa, 1914. XLI, Tomo III (Obras Completas de Rui Barbosa).

_____, Rui. Oração aos moços. 5ª ed. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1999.

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

BEVILACQUA, Lucas. Tributo como instrumento de desenvolvimento regional: a (i) legitimidade das contramedidas dos Estados no âmbito da guerra fiscal de ICMS. Anais do II Congresso Brasileiro de Carreiras Jurídicas de Estado. São Paulo, 2010.

BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função. Barueri, SP: Manole. 2007.

BRASIL, Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de Assuntos Jurídicos. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso: 13 jan. 2017.

_____, Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de Assuntos Jurídicos. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Disponível em: <

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De14657compilado.htm>. Acesso: 11 jan. 2017.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de Assuntos Jurídicos. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso: 11 jan. 2017.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de Assuntos Jurídicos. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso: 13 set. 2016.

_____. Presidência da República. Subchefia de Assuntos Jurídicos. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso: 11. Jan. 2017.

_____. Presidência da República. Subchefia de Assuntos Jurídicos. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso: 11. Jan. 2017.

_____. Presidência da República. Subchefia de Assuntos Jurídicos. Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp62.htm>. Acesso: 11. Jan. 2017.

_____. Presidência da República. Subchefia de Assuntos Jurídicos. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso: 11. Jan. 2017.

_____. Presidência da República. Subchefia de Assuntos Jurídicos. Lei Complementar nº 143, de 17 de julho de 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp143.htm#art1>. Acesso: 11. Jan. 2017.

BUCCI, Maria Paula Dallari. “O conceito de política pública em direito”. In: BUCCI, Maria Paula Dallari. (org.) Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição, Coimbra, Livraria Almedina, p. 256, 2000.

CAPPELLETTI, Mauro. O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparado. Tradução de Aroldo Plínio Gonçalves. Porto Alegre, Fabris, 1984.

CARDOSO, Breno Lobato. Direitos fundamentais e tributação. In: Revista Fórum de Direito Tributário - ano 13 – n. 78. Nov. / Dez. 2015 – Belo Horizonte.

_____, Breno Lobato. Quem ganha com a guerra fiscal? In: Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – ano 14 – n. 79. Jan. / fev. 2016 – Belo Horizonte.

CARRAZA, Roque Antonio. ICMS – 12ª Ed – São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência – 9 ed – São Paulo: Saraiva, 2012.

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

_____, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67584/70194>>. Acesso: 04 jan., p. 166. 2017.

CASTILHO, Fabio Roberto Corrêa. Federalismo fiscal e repartição do ICMS: o critério do valor adicionado. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

CASTRO Murilo Rézio de. Desenvolvimento regional e políticas de estímulos fiscais e financeiros – perspectivas (trecho). In: MARTINS, Ives Gandra et. al (coord.). Tratado de Direito Financeiro - Volume II, p. 150-187. 2014.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Convênio ICMS 70, de 29 de julho de 2014. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/2014/cv070_14>. Acesso: 25 jan. 2016.

_____. Convênio ICMS 42, de 23 de maio de 2016. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2016/cv042_16>. Acesso: 06 jun. 2016.

CONTI, José Maurício. Federalismo fiscal e fundos de participação – São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001.

_____, José Maurício. Federalismo Fiscal. Barueri, Manole, p. 146, 2004.

DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. In: Revista de Sociologia e Política nº 18: 95-107, jun. 2002.

DWORKIN. Ronald. Uma questão de princípio. Trad. Luis Carlos Borges – São Paulo: Martins Fontes, 2000.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. Revista de direito tributário, n. 17-18, 1981.

FUNDAÇÃO AMAZÔNICA DE AMPARO A ESTUDOS E PESQUISAS. Barômetro da Sustentabilidade da Amazônia / Diretoria de Estudos e Pesquisas Ambientais. – Belém, 2016.

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. Impactos Socioeconômicos dos Incentivos Fiscais Estaduais. Estudo elaborado para a Federação das Indústrias do Estado de Goiás – FIEG. Disponível em: <http://tetrasoft.com.br/adial/wp-content/uploads/2014/11/Estudo-FGV-Incentivos-Fiscais.pdf>. Acesso em: 04/11/2016.

GRECO, Leonardo. Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito. Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. São Paulo: Dialética, 2006.

GUASTINI, Riccardo. Das fontes às normas. Trad. Edson Bini – Apresentação: Heleno Taveira Tôres – São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HAMILTON, Alexander. No. 78. In: The Federalist. HAMILTON, Alexander. JAY, John. MADISON, James. Indianapolis: Liberty Fund, p. 403, 2001.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass. The Cost of Rights – Why Liberty depends on Taxes. New York, Norton, 2000.

OLIVEIRA JUNIOR, José Nulo de. DIAS, Adilson Freitas. Guerra fiscal no Estado do Pará: uma avaliação da política de incentivos sobre ISS, emprego e valor adicionado bruto da indústria. Anais do I Circuito de Debates Acadêmicos Code, 2011.

KELSEN, Hans. Teoria pura do direito (tradução João Baptista Machado) – 6ª ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LUÑO, Antonio-Enrique Pérez. La seguridad jurídica: una garantía del derecho y la justicia. Disponível em: <<http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:BFD-2000-15-48A09575/PDF>>. Acesso. 04 jan, p. 26-28, 2017.

MACEDO, Fernando César. MATOS, Elmer Nascimento. O papel dos fundos constitucionais de financiamento no desenvolvimento regional brasileiro. Disponível em: <<http://revistas.fee.tche.br/index.php/ensaios/article/view/2181/2575> >. Acesso: 15 dez. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Declaração de inconstitucionalidade e direito intertemporal. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 57, p. 72-87, 2015.

_____, Hugo de Brito. Proibição da guerra fiscal e a redução das desigualdades regionais. In: Grandes questões atuais do direito tributário. 15º volume. São Paulo: Dialética, , p. 54, 2011.

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

MEDEIROS, Alberto. Inconstitucionalidade de benefícios fiscais unilaterais em matéria de ICMS e segurança jurídica dos contribuintes. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 238. São Paulo, jul, p. 23, 2015.

MENDES, Gilmar Ferreira. Controle abstrato de constitucionalidade: ADI, ADC e ADO: comentários à lei 9.868/99 – São Paulo: Saraiva, 2012.

MENESCAL, Leonardo. Quem se Beneficia com a Guerra Fiscal? O Caso do Estado do Pará. Dissertação (Mestrado). Instituto de Ciências Jurídicas. Universidade Federal do Pará, 2009.

NABAIS, Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coleção teses. Coimbra: Almedina, 1998.

_____, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf>>. Acesso: 10 nov. 2015.

_____, José Casalta. Tributo com fins ambientais. Disponível em: <<http://www.icjp.pt/sites/default/files/media/722-1115.pdf>>. Acesso: 09 nov. 2016, p. 8.

NACIONAL, Tesouro. Nota Técnica Conjunta nº 03/2016/CESEF/STN. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/476865/Nota+Tecnica+Carga+Tribut%C3%A1ria+2015.pdf/3ebc2bba-e395-4e96-8624-5f002713b1aa>>. Acesso: 08 nov. 2016.

NASCIMENTO, Carlos Renato Vieira do. Políticas públicas e incentivos fiscais. RFPTD, v. 1, n. 1, 2013.

NÓBREGA, Marcos. Renúncia de receita, guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF. Disponível em <http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/6/13526/marcosnobrega1.pdf>. Acesso: 28 abr. 2016.

OLIVEIRA, Jofre Luis da Costa. Zona franca de Manaus: um estudo sobre a renúncia dos entes federativos e os benefícios socioeconômicos gerados. Dissertação (mestrado). Faculdade de Ciências Econômicas. Porto Alegre, 2011.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de., Exigência da unanimidade na concessão e estímulos fiscais e a constitucionalidade da LC 24/75, (Sanções para quem descumpra a glosa de créditos). In: Congresso Nacional de Estudos Tributários – Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação brasileira, Alcides Jorge Costa et all. SP: Noeses, 2012.

PARÁ, Comissão da Política de Incentivos ao Desenvolvimento Socioeconômico do Estado do Pará. Resolução nº 003, de 17 de janeiro de 2017. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/resolucao_icms/rs2017_00003.pdf>. Acesso: 06 fev. 2017.

_____, Comissão da Política de Incentivos ao Desenvolvimento Socioeconômico do Estado do Pará. Resolução nº 004, de 17 de janeiro de 2017. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/resolucao_icms/rs2017_00004.pdf>. Acesso: 06 fev. 2017.

_____, Comissão da Política de Incentivos ao Desenvolvimento Socioeconômico do Estado do Pará. Resolução nº 005, de 17 de janeiro de 2017. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/resolucao_icms/rs2017_00005.pdf>. Acesso: 06 fev. 2017.

_____, Estado do. Secretaria de Estado de Comunicação. Pará apresenta propostas em debate nacional sobre revisão do pacto federativo. Disponível em: <http://www.agenciapara.com.br/noticia.asp?id_ver=113322>. Acesso: 19. Abr. 2016.

_____. Estado do. Lei nº 6.913, de 03 de outubro de 2006. Disponível em: <<http://sedeme.com.br/portal/download/legislacao-estadual/Lei%206.913%20de%2003%20de%20outubro%20de%202006%20%20-%20Ind%C3%BAstria%20em%20Geral.pdf>>. Acesso: 07 nov. 2016.

_____. Decreto nº 2.490, de 06 de outubro de 2006. Disponível em: <<http://sedeme.com.br/portal/download/legislacao-estadual/DECRETO%202.490%20aprova%20regulamento%20da%20Lei%20n%C2%BA%206.913%20.pdf>>. Acesso: 07 nov. 2016.

POLETI, Ronaldo. Controle de constitucionalidade das leis. Os Casos Americanos e a História da Suprema Corte. 2ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, p. 23 – 50.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS. Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil 2013 (Com dados dos Censos 1991, 2000 e 2010.) Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/atlas/ranking/Ranking-IDHM-UF-2010.aspx>>. Acesso: 07 jan. 2015.

_____. Mapa do Coeficiente de Gini do Brasil. Disponível em: <<http://www.atlasbrasil.org.br/2013/pt/mapa/>>. Acesso: 20 fev. 2017.

SÃO PAULO, Estado de. Políticas de incentivo ao investimento. Disponível em: <<http://www.investe.sp.gov.br/por-que-sao-paulo/politicas-de-incentivo/>>. Acesso: 10 dez. 2015.

SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSÚ, Lise. Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005.

SCAFF, Fernando Facury. MAUÉS, Antonio G. Moreira. Justiça constitucional e tributação – São Paulo: Dialética, 2005, p. 11.

SCAFF, Fernando Facury. A responsabilidade tributária e a inconstitucionalidade da guerra fiscal. ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes questões atuais do direito tributário, v. 15. São Paulo: Dialética, 2011.

_____. Guerra Fiscal e Súmula Vinculante: entre o Formalismo e o Realismo. ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, v. 18. São Paulo: Dialética, p. 90-115, 2014.

_____. Novas batalhas da guerra fiscal e a emenda 87. In: SCAFF, Fernando Facury. Crônicas de direito financeiro: tributação, guerra fiscal e políticas públicas. 1ª ed. São Paulo: Conjur Editorial, p. 206-210, 2016.

_____. A exigência de unanimidade pelo Confaz não foi recepcionada pela Constituição. In: SCAFF, Fernando Facury. Crônicas de direito financeiro: tributação, guerra fiscal e políticas públicas. 1ª ed. São Paulo: Conjur Editorial, p. 193-202, 2016.

SENADO FEDERAL. Projeto de Emenda Constitucional nº 84. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122031>>. Acesso: 12 jan. 2017

_____. Ofício nº 025/2012 – CEAQF. In: CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS – 2ª ed. – São Paulo: Noeses, 2014.

STIGLER, George J. The theory of economic regulation. Bell Journal of Economic and Management Science, New York, v. 2, n. 1, p. 1-21, Spring 1971.

SUPREME COURT OF THE UNITED STATES. Willian Marbury v. James Madison, Secretary of State of the United States. February, 1803. Disponível em: <<http://law2.umkc.edu/faculty/projects/ftrials/conlaw/marbury.HTML>>. Acesso: 22 dez. 2016, p. 5.

_____. Brown v. Allen, 344 U.S. 443, 1953. Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/344/443/case.html>>. Acesso: 12 jan. 2017.

_____. Linkletter v. Walker, 381 U.S. 618, 1965. Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/381/618/case.html>>. Acesso: 27 dez, p. 2, 2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 652, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 02/04/1992, DJ 02-04-1993 PP-05615 EMENT VOL-01698-03 PP-00610 RTJ VOL-00146-02 PP-00461. 2015.

_____. ADI 875, Relator (a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2010, DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-02 PP-00219 RTJ VOL-00217-01 PP-00020 RSJADV jul., 2010, p. 28-47. 2015.

_____. ADI 2056, Relator (a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, DJe-082 DIVULG 16-08-2007 PUBLIC 17-08-2007 DJ 17-08-2007 PP-00022 EMENT VOL-02285-02 PP-00365 RTFP v. 15, n. 76, 2007, p. 331-337. 2015.

_____. ADI 3246, Relator(a): Min. CARLOS BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2006, DJ 01-09-2006 PP-00016 EMENT VOL-02245-02 PP-00355 RTJ VOL-00202-02 PP-00558 LEXSTF v. 28, n. 334, 2006, p. 67-75 RDDT n. 134, 2006, p. 224

_____. ADI 4177 AgR, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-167 DIVULG 28-08-2014 PUBLIC 29-08-2014.

_____. ADI 4481, Relator (a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-092 DIVULG 18-05-2015 PUBLIC 19-05-2015.

_____. ADI 4635 MC- AgR - Ref, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 11/12/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-029 DIVULG 11-02-2015 PUBLIC 12-02-2015;

_____. AgRg no AREsp 80.470/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/06/2012, DJe 26/06/2012.

_____. AgRg nos EDcl no AREsp 102.473/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/06/2012, DJe 02/08/2012.

_____. AgRg no Ag 1239942/SP, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/09/2011, DJe 09/09/2011.

_____. ARE 974338 AgR, Relator (a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 28/10/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-244 DIVULG 17-11-2016 PUBLIC 18-11-2016.

_____. ARE 946671 AgR, Relator (a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 14/10/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-234 DIVULG 03-11-2016 PUBLIC 04-11-2016;

_____. Andamento processual da ADI 2258. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1835254>>. Acesso: 25 jan., 2017.

_____. Ata de julgamento da ação direta de inconstitucionalidade por Omissão nº 25. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4454964>>. Acesso: 14 jan. 2017.

_____. Ata de julgamento do RE 705423. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4284492>>. Acesso: 07 fev. 2017

_____. Informativo de Jurisprudência nº 629. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo629.htm>>. Acesso: 08 jan. 2016.

_____. Informativo de Jurisprudência nº 633. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28incentivo+fiscal+e+icms%29&base=baseInformativo&url=http://tinyurl.com/hzvw425>>. Acesso: 14 mar. 2016.

_____. Informativo de Jurisprudência nº 755. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28incentivo+fiscal+e+icms%29&base=baseInformativo&url=http://tinyurl.com/hzvw425>>. Acesso: 14 mar. 2016.

_____. Informativo de Jurisprudência nº 757. Disponível em: <<<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo757.htm>>. Acesso: 01 mar. 2017.

_____. Parecer do Ministério Público Federal na ADPF nº 198. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=3796893>>. Acesso: 09 jun. 2016.

_____. Petição inicial da ADO 25. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4454964>>. Acesso: 16 abr. 2016.

_____. Petição de *amicus curiae* na ADO 25. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4454964>>. Acesso: 19 abr. 2016.

_____. Petição Inicial da ADPF nº 198. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=3796893>>. Acesso: 09 mai. 2016.

_____. Proposta de súmula vinculante nº 69. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4222438>>. Acesso: 08 jan. 2016.

_____. Rcl 1880 AgR, Relator (a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 07/11/2002, DJ 19-03-2004 PP-00017 EMENT VOL-02144-02 PP-00284.

_____. Rcl 2576, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 23/06/2004, DJ 20-08-2004 PP-00038 EMENT VOL-02160-01 PP-00105 RTJ VOL-00193-01 PP-00103.

_____. Rcl 6999 AgR, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 17/10/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-220 DIVULG 06-11-2013 PUBLIC 07-11-2013.

_____. Rcl 8168, Relator (a): Min. ELLEN GRACIE, Relator (a) p/ Acórdão: Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/11/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-037 DIVULG 26-02-2016 PUBLIC 29-02-2016.

_____. Rcl 19541 AgR, Relator (a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 07/06/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-128 DIVULG 20-06-2016 PUBLIC 21-06-2016

_____. Rcl 21756 AgR, Relator (a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 23/02/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-047 DIVULG 11-03-2016 PUBLIC 14-03-2016.

_____. Rcl 21884 AgR, Relator (a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 15/03/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-066 DIVULG 08-04-2016 PUBLIC 11-04-2016.

_____. RE 607058 AgR, Relator (a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 30/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-221 DIVULG 17-10-2016 PUBLIC 18-10-2016

_____. RE 78533, Relator (a): Min. FIRMINO PAZ, Relator (a) p/ Acórdão: Min. DÉCIO MIRANDA, Segunda Turma, julgado em 13/11/1981, DJ 26-02-1982 PP-01290 EMENT VOL-01243-01 PP-00090 RTJ VOL-00100-03 PP-01086

_____. RE 86056, Relator (a): Min. RODRIGUES ALCKMIN, Primeira Turma, julgado em 31/05/1977, DJ 01-07-1977 PP-04452 EMENT VOL-01063-09 PP-03075.

_____. RE 122202, Relator (a): Min. FRANCISCO REZEK, Segunda Turma, julgado em 10/08/1993, DJ 08-04-1994 PP-07243 EMENT VOL-01739-05 PP-00945

_____. RE 582926 AgR, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgamento em 10.5.2011, *DJe* de 27.5.2011

_____. Súmula nº 544, Tribunal Pleno, julgado em 03/12/1969, DJ de 10/12/1969, p. 5935.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Súmula 509, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/03/2014, *DJe* 31/03/2014.

SURREY, Stanley. MACDANIEL, Paul. The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974. In: Boston College Law Industrial and Commercial Review. Volume XVII (1976). Disponível em: <<http://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1529&context=bclr>>. Acesso: 09 nov. 2016.

TER-MINASSIAN, Teresa. Intergovernmental fiscal relations in a macroeconomic perspective: an overview. In TER-MINASSIAN, Teresa (Ed.). Fiscal federalism in theory and practice. Washington: International Monetary Fund, 1997.

TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

_____. Segurança jurídica judicial em matéria tributária e consequencialismo. In: Grandes questões atuais do direito tributário. 15º volume. São Paulo: Dialética, 2011, p. 101 – 124.

TUPIASSU, Lise. Fundamentos econômicos da tributação ambiental. In: Tributação, meio ambiente e desenvolvimento (coordenação Lise Tupiassu, João Paulo Mendes Neto). São Paulo: Forense; Belém, CESUPA, 2016.

VARSANO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. IPEA, Planejamento e Políticas Públicas, n. 15, 1997.

VELOSO, Zeno. Controle jurisdicional de constitucionalidade: atualizado conforme as Leis 9.868 de 10.11.1999 e 9.882 de 03.12.1999 – 3 ed. – Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2003.

VETTORI, Gustavo Gonçalves. Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre tributação de renda e o comércio internacional. 2011. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

ANEXO - PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR

MENSAGEM AO PROJETO DE LEI

Excelentíssimo Senhor
Presidente da Câmara dos Deputados

Brasília, de _____ de 2017.

Prezado Senhor,

Cumprimentando-o, em atenção ao que determina o art. 61 da Constituição, venho submeter a Vossa Excelência, projeto de lei complementar, que objetiva alterar o art. 2º, §2º da LC 24/1975.

Como é de conhecimento de todos, a guerra fiscal instalada no país tomou proporções inimagináveis, fazendo com que haja uma renúncia generalizada de receitas por parte dos estados, instalando-se verdadeiros “leilões” em nosso país.

Com isso, todos perdem, pois o incentivo fiscal perde o seu poder de atração de investimento, fazendo com que as empresas escolham o local do negócio por questões de mercado, como infraestrutura e logística, de modo que o objetivo por trás da utilização dos incentivos fiscais não seja alcançado.

Dessa forma, é necessário impedir que esse quadro se perpetue, bem como permitir que os incentivos fiscais de ICMS, de fato, cumpram sua missão constitucional de redução das desigualdades regionais, razão pela qual se mostra oportuno restringir essa possibilidade apenas aqueles estados menos desenvolvidos, que são aqueles situados nas regiões norte, nordeste e centro-oeste.

Além disso, deve-se rever o quórum da unanimidade para concessão de incentivos, pois incompatível com o princípio democrático, onde deve prevalecer a vontade da maioria.

Assim, submeto a Vossa Excelência o projeto de lei, para que se dê o devido processamento perante esta Casa de Leis.

Atenciosamente,

Deputado Federal

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº , DE DE 2017.

Altera a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, que Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.

O PRESIDENTE D REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

Art. 1º A Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 2º

§2º A concessão de benefícios somente poderá ser realizada por Estados localizados nas regiões norte, nordeste e centro-oeste e dependerá de decisão, por maioria absoluta, dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação, também, por maioria absoluta dos Estados representados”

Art. 2º Esta Lei Complementar entra em vigor na data da publicação”

Brasília,