

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

ANÁLISE DO INSTITUTO JURÍDICO DOS INCENTIVOS FISCAIS SOB A ÉGIDE
DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

LUCAS LIMA ZAMPIER FERREIRA

Rio De Janeiro
2020.1

LUCAS LIMA ZAMPIER FERREIRA

**ANÁLISE DO INSTITUTO JURÍDICO DOS INCENTIVOS FISCAIS SOB A ÉGIDE
DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS**

Monografia de conclusão de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**.

**Rio De Janeiro
2020.1**

CIP - Catalogação na Publicação

FF383a Ferreira, Lucas Lima Zampier
ANÁLISE DO INSTITUTO JURÍDICO DOS INCENTIVOS
FISCAIS SOB A ÉGIDE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS
TRIBUTÁRIOS / Lucas Lima Zampier Ferreira. -- Rio
de Janeiro, 2020.
75 f.

Orientador: Eduardo Maneira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2020.

1. Direito Tributário. 2. Incentivos Fiscais. 3.
Benefícios Fiscais. 4. Redução Tributária. 5. Isenção
Tributária. I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

LUCAS LIMA ZAMPIER FERREIRA

**ANÁLISE DO INSTITUTO JURÍDICO DOS INCENTIVOS FISCAIS SOB A ÉGIDE
DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS**

Monografia de conclusão de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**.

Data da Aprovação: 11/11/2020

Banca Examinadora:

Eduardo Maneira

Orientador

Donovan Mazza Lessa

Membro da Banca

Daniel Serra Lima

Membro da Banca

**Rio De Janeiro
2020.1**

Aos ilustres colegas e amigos da Faculdade Nacional de Direito, por todo o apoio e companhia ao longo de nossa caminhada de graduação; aos brilhantes mestres do curso, que me bem introduziram às ciências jurídicas e, por fim, aos meus queridos pais, sem os quais absolutamente nada me seria possível.

“Os argumentos de autoridade têm pouca importância – as ‘autoridades’ cometeram erros no passado. Voltarão a cometê-los no futuro. Uma forma melhor de expressar essa ideia talvez seja dizer que na ciência não existem autoridades; quando muito, há especialistas.”

Carl Sagan

RESUMO

O presente trabalho consiste em um breve estudo acerca do instituto jurídico de Direito Tributário denominado *incentivos fiscais*, comprometendo-se com a resolução da problemática concernente à sua nomenclatura e diferentes definições; um cotejo de suas características, espécies e modalidades; a indicação de seus propósitos finalísticos; uma leitura de seus fundamentos constitucionais de validade e uma observação acerca de sua normatização e sistematização no ordenamento jurídico constitucional e legal. São também colocados em discussão aspectos mais práticos do instituto, a partir do estudo de casos concretos apreciados pelo Poder Judiciário brasileiro, evidenciando-se os desafios contemporâneos que se impõem em sua instituição pelos diferentes entes federativos brasileiros e em todas as espécies tributárias, enquanto se avalia os argumentos utilizados pela doutrina tanto nas críticas positivas como negativas a esse instituto. O principal intuito desta obra é produzir e ajudar a produzir mais contribuições acadêmicas em prol da estruturação de uma teoria geral de incentivos fiscais, levando em consideração que se trata de um tema extremamente relevante nos dias atuais e que, apesar de ser indiscutivelmente uma ferramenta à disposição da Administração Pública e frequentemente utilizada, é – paradoxalmente - pouco estudada e recorrentemente normatizada de maneira insatisfatória, com pífio rigor técnico do legislador no âmbito do ordenamento jurídico e, ainda, com problemas recorrentes em diversos provimentos jurisdicionais.

Palavras-chave: Direito Tributário. Incentivos Fiscais. Benefícios Fiscais. Isenção Tributária. Anistia Tributária. Remissão Tributária. Redução Tributária. Política Fiscal. Administração Tributária. Princípios Constitucionais Tributários.

ABSTRACT

The present work concerns about a brief study of the Tax Law institute denominated *tax incentives*, consisting in an effort to clarify its naming and legal definition problems; to explore its different species and formats; to appoint its purposes; to examine its constitutional fundamentals and its legal treatment and systematization. Thereafter, its practical aspects are put on discussion, analyzing specific cases judged by the Brazilian Courts and commenting the main practical challenges related to its concession by the different national federative entities, referring to all tax species, to finally confront the theoretical arguments used to evaluate or criticize the tax incentives. The main purpose of this work is to produce and help to produce more academic contributions to structure a general theory on tax incentives in the Brazilian juridical system, bearing in mind that this is an extremely relevant subject, a tool often used by the Public Administration, even though, ironically, it is yet poorly studied and legally treated in an unsatisfactory way, with negligible scientific accuracy by the lawmakers and judges.

Key-words: Tax Law. Tax Incentives. Tax Relief. Tax Break. Tax Reduction. Tax Exemption. Fiscal Policy. Tax Policy. Tax Administration. Constitutional Taxation Principles.

LISTA DE SIGLAS

ADI	- Ação Direta de Inconstitucionalidade
CF/88	- Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988
CONFAZ	- Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	- Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)
DF	- Distrito Federal do Brasil
ICMS	- Imposto Estadual sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	- Imposto sobre Produtos Industrializados
ISS ou ISSQN	- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LC	- Lei Complementar
LRF	- Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000)
RE	- Recurso Extraordinário
REsp	- Recurso Especial
STF	- Supremo Tribunal Federal
SUDAM	- Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia
SUDENE	- Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1. CONTEXTUALIZAÇÃO E ACEPÇÕES DE INCENTIVOS FISCAIS.....	16
1.1 ANÁLISE HISTÓRICA E FINALÍSTICA DO INSTITUTO	16
1.2 AS DIFERENTES DEFINIÇÕES JURÍDICAS DE INCENTIVOS FISCAIS	19
1.3 CARACTERÍSTICAS E ATRIBUTOS	23
1.4 PRINCIPAIS ESPÉCIES DE INCENTIVOS FISCAIS	26
1.4.1 ISENÇÃO TRIBUTÁRIA	26
1.4.2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	28
1.4.3 REDUÇÕES TRIBUTÁRIAS E ALÍQUOTA ZERO.....	28
1.4.4 OUTRAS FORMAS DE CONCESSÃO	30
2. FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL DAS EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS	33
2.1 DESENVOLVIMENTO NACIONAL E REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIOECONÔMICAS REGIONAIS	35
2.2 SOBREPRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA.....	37
2.2.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	39
2.2.2 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.....	42
2.2.3 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE	43
2.3 PRINCÍPIO FEDERATIVO.....	44
2.3.1 VEDAÇÃO ÀS DESONERAÇÕES HETERÔNOMAS	45
2.3.2 CONVÊNIOS DE ICMS E O PACTO FEDERATIVO	46
2.3.3 PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA DE TRIBUTAÇÃO.....	48
2.4 PRINCÍPIO DA ISONOMIA	49
2.5 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	51
3. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL SOBRE O TEMA	53

3.1 ADI Nº 5.929/DF: CONVÊNIOS DE ICMS – CONFLITO ENTRE PODERES	54
3.2 ADI Nº 3.779/PA: INCENTIVOS FISCAIS UNILATERAIS EM MATÉRIA DE ICMS	61
CONCLUSÃO.....	69
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	74

INTRODUÇÃO

Como prerrogativa soberana e legítima de exercício do poder estatal, a Constituição Federal delega a cada um dos entes federativos nacionais a competência de administração de seus próprios tributos, dispondo sobre garantias fundamentais dos contribuintes e simultaneamente prevendo ferramentas de contenção das prerrogativas políticas do Estado. A partir disso, inaugura-se o sistema constitucional tributário, no qual a União, os estados, os municípios e o Distrito Federal podem juridicamente instituir todas as espécies tributárias a eles vinculadas, bem como editar normas reguladoras de suas respectivas cobrança e fiscalização.

O Direito Tributário, assim como os demais ramos de direito público, incide sobre interações entre entes públicos e privados e, portanto, denotam o esforço contínuo de tornar equilibradas as relações jurídicas entre esses polos, estabelecendo limites que inibam eventuais tiranias econômicas sobre os contribuintes. Tal função é de suma importância para evitar problemas de toda a sorte, a exemplo do confisco e outros abusos e arbitrariedades estatais ocorridas historicamente no Brasil e no mundo, que foram capazes até mesmo de ensejar desde severas crises até, em alguns casos, nefastas guerras civis.

Na mesma medida, o zelo de cada um dos entes federativos por seu respectivo equilíbrio fiscal e autonomia financeira é imprescindível, porquanto desde a mera manutenção do maquinário público até a implementação de políticas públicas prestacionais dependem diretamente da saúde econômica estatal. Isso tudo se torna ainda mais relevante considerando-se que, na Carta Política de 1988, os entes da federação brasileira assumiram uma vasta abrangência de compromissos, competências e atribuições genéricas e específicas.

Dessa maneira, a política fiscal e a tributação precisam ser repensadas a todo tempo, de maneira que o Estado possa, dentro das balizas constitucionais, exercer suas funções administrativas, manter um orçamento econômico equilibrado e empregar seus recursos respeitando-se os direitos historicamente conquistados pelos contribuintes, polo vulnerável e hipossuficiente nas relações jurídico-tributárias.

Logo, é inequívoca a importância de um estudo aprofundado acerca da teoria e da prática de concessão de incentivos fiscais. Tal instituto, que se opera de uma forma deveras singular,

consiste em um dos meios à disposição dos entes federativos em prol da estimulação da máquina econômica, apto a incentivar empreendimentos, atrair investimentos e, por conseguinte, incrementar o orçamento público, tudo isso a partir de uma verdadeira desoneração sobre os pagadores de tributos.

Assim sendo, o presente trabalho compromete-se com a investigação dessa curiosa ferramenta, que à primeira vista pode soar um tanto paradoxal. Afinal, como poderia um ente público supostamente aumentar a sua arrecadação reduzindo-se os montantes exigidos de seus contribuintes?

Esse e outros questionamentos eram de extrema relevância no passado e continuarão sendo no futuro, pois, como será aprofundado adiante, os incentivos fiscais são uma ferramenta extremamente dinâmica, transmutando-se na mesma medida dos contextos jurídicos e socioeconômicos. Conseqüentemente, seus usos e sua interpretação também variam com constância, sendo necessários novos estudos a todo tempo. Nessa perspectiva, o foco do presente trabalho consiste numa análise fundamentalista do instituto à luz das normas constitucionais e infraconstitucionais atualmente em vigor, tendo também em mente algumas experiências nacionais pretéritas.

Feitas essas considerações, é evidente que o objeto do presente trabalho é de amplo interesse público e gera consequência nas mais diversas searas, seja na vida de empresários, diretamente afetados pelo regime jurídico dos incentivos; seja para os que integram a Administração Pública, inevitavelmente interagindo com tal instituto; seja para os acadêmicos e profissionais do Direito Tributário, tanto na área consultiva como contenciosa; seja para os contribuintes de fato, aqueles que arcam com os ônus da tributação ou ainda para os demais interessados pelo assunto, já que o mesmo interage direta ou indiretamente com todos os segmentos da sociedade pagadora de tributos.

No primeiro capítulo, será feita uma análise histórica acerca dos incentivos fiscais, contextualizando seu surgimento e aplicações, explicitando suas principais funções para, em seguida, apresentar suas diferentes definições jurídicas e problemáticas relacionadas, segregando o gênero *incentivos fiscais* de suas diferentes espécies admitidas pelo ordenamento jurídico pátrio. A partir disso, o objeto de investigação do presente trabalho e a sua natureza

jurídica serão colocados em evidência, de modo que se possa passar a compreender do que se trata o presente trabalho.

Ainda nesse capítulo, visando facilitar ainda mais a identificação do objeto de estudo no campo prático - o que não consiste em tarefa fácil - serão listadas algumas das suas principais características e atributos e explicitadas as mais relevantes espécies de incentivos fiscais encontradas no Direito Tributário Brasileiro, revelando-se as figuras jurídicas que são empregadas na efetivação dos incentivos fiscais elaborados pela Administração Pública.

No segundo capítulo, serão apresentados e explicados os principais fundamentos constitucionais de Direito Tributário que interagem com o sistema nacional de incentivos fiscais, devendo permear desde sua idealização até a implementação de suas formas jurídicas, apresentadas no primeiro capítulo. Oportunamente, serão feitas referências às normas constitucionais e infraconstitucionais que melhor elucidam e regulamentam os referidos princípios e conferem-lhes caráter vinculativo, sempre tomando o cuidado de apresentar as regras e respectivas exceções a serem consideradas na leitura constitucional dos incentivos fiscais.

O terceiro e último capítulo comprometer-se-á com a análise de casos concretos em que se discute a validade do incentivo fiscal concedido, de forma a associar à realidade prática o conhecimento desenvolvido ao longo do trabalho. Será analisado o atendimento dos requisitos constitucionais de implementação do instituto, apontando-se os eventuais vícios formais e materiais em sua elaboração, questionando-se *como* e *se* poderia ser eventualmente sanado e quais os princípios que se encontram ameaçados ou resguardados nessas iniciativas.

Por oportuno, cumpre esclarecer que o viés deste trabalho é precipuamente jurídico, sem ambições de propor um estudo de viés econômico, até mesmo por conta da impropriedade deste Orientando sobre o assunto. Em outras palavras, será feita uma análise jurídica dos incentivos fiscais à luz das normas e princípios constitucionais e da sua aplicabilidade mediante as regras estipuladas no ordenamento pátrio, não sendo possível alçar no momento, contudo, uma minuciosa análise de viabilidade econômica para um ou outro incentivo fiscal em concreto.

Inobstante o supramencionado, algumas propostas concretas serão mencionadas ao longo deste trabalho, bem como experiências anteriores onde o instituto foi empregado, tenham sido bem-sucedidas ou não. Apesar de tais aparições, reitera-se que a pretensão do presente trabalho é estritamente jurídica, deixando os estudos de viabilidade econômica de incentivos fiscais em concreto aos estudiosos das ciências econômicas.

Vale, por fim, asseverar que a proposta deste trabalho é analisar os incentivos fiscais sob uma ótica crítica, com neutralidade, verificando sua aplicabilidade, fundamentos jurídicos e requisitos legais e constitucionais de validade, a partir do estudo de experiências pretéritas e contemporâneas com essa ferramenta, construindo, ao cabo, subsídios para novos estudos direcionados ao seu cabimento e utilidade em contextos presentes e futuros, destacando-se os principais empecilhos e focos de preocupação a serem investigados por quem desejar, por algum motivo, melhor compreender esse instituto jurídico.

1. CONTEXTUALIZAÇÃO E ACEPÇÕES DE INCENTIVOS FISCAIS

1.1 ANÁLISE HISTÓRICA E FINALÍSTICA DO INSTITUTO

Não há dúvidas quanto à constante necessidade de reflexão acerca das políticas fiscais implementadas pelos entes da federação, havendo enorme consequências decorrentes das diferentes escolhas políticas de tributação. Trata-se de uma prerrogativa estatal extremamente delicada, porquanto quaisquer intervenções produzem notórios impactos tanto nas atividades do setor privado como no equilíbrio financeiro dos entes federativos, afetando, ao cabo, direta e indiretamente a vida de todos os indivíduos.

Destarte, o poder de tributar deve ser exercido de maneira estudada, confrontando-se racionalmente as diferentes possibilidades dentro da política fiscal, mediante a atuação harmônica entre os três poderes. Medidas como majoração e criação de novos tributos, por exemplo, quase sempre suscitam questionamentos administrativos e judiciais de contribuintes, que aduzem, em seu favor, a reconhecida complexidade e onerosidade do Sistema Tributário Brasileiro. É por esse e outros vários motivos que, visando resguardar o erário, as políticas de tributação sempre devem ser elaboradas e reanalisadas com cuidado redobrado.

Para o estudo dos incentivos fiscais, é primeiro necessário entender a transformação da concepção de Estado ocorrida no Brasil no começo do Século XX. Trata-se da superação do Estado Liberal, de restrita intervenção na Ordem Econômica, substituído pelo chamado Estado Social de Direito¹, formalmente alicerçado no país através da Constituição de 1934. Nessa nova perspectiva, o absentéismo estatal e a intervenção mínima deram lugar à atuação estatal mais positiva, visando a promoção de direitos sociais e a efetivação da denominada justiça social distributiva.

Nessa mudança, as atribuições estatais passaram a ter outra abrangência, gerando novos debates a respeito dos mecanismos de arrecadação e aplicação das receitas tributárias. É nesse contexto que incentivos fiscais passaram a ser aplicados em maior escala, como ferramenta de

¹ LIMA, Rogério. **Incentivo tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 486-487.

intervenção estatal de indução positiva e negativa de comportamentos dos agentes econômicos - o que evidencia o caráter de extrafiscalidade do instituto².

Outrossim, o novo modelo de Estado Social brasileiro passou a agir estimulando determinados mercados (concedendo isenções tributárias, por exemplo) e desestimulando outros (aumentando-se as alíquotas aplicáveis, por exemplo), proporcionando situações econômicas mais ou menos vantajosas aos seus respectivos agentes econômicos, em conformidade com os objetivos institucionais socioeconômicos previstos na Constituição Federal, como o controle da inflação, a redução do desemprego, a proteção da indústria nacional, a redistribuição de renda e a mitigação das desigualdades socioeconômicas regionais.

É verificável, de forma embrionária, a concessão de incentivos fiscais já em alguns momentos do início do século XX, especialmente em contextos nacionais marcados por uma maior intervenção estatal na seara econômica. Por exemplo, quando da Crise de 29 e ao longo da Segunda Guerra Mundial, a Administração Pública Federal entendeu pela necessidade de emprego desse instrumento em conjunto com outras políticas econômicas como forma de preservação da economia nacional.

Nos referidos contextos, aumentou-se a tributação incidente sobre a renda para que o Estado pudesse arcar com custos originados por esses eventos, que impactaram severamente a saúde econômica do país. Ao mesmo tempo, foram instituídos alguns incentivos fiscais estratégicos, aliviando-se a carga tributária que recaía sobre determinados setores industriais e grupos de contribuintes, visando a manutenção do equilíbrio econômico do país³.

Outra relevante função que norteia a aplicação de incentivos fiscais é a minimização das desigualdades socioeconômicas regionais do país, destacando-se dois grandes programas federais já iniciados há décadas. Por intermédio da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (“SUDAM”) e do Nordeste (“SUDENE”), autarquias federais criadas em prol do desenvolvimento da Amazônia Legal e do Nordeste, diversos incentivos fiscais têm sido concedidos às empresas estabelecidas nessas regiões, principalmente na forma de isenções

² Idem, *ibidem*, p. 488.

³ PIVA, Sílvia Helena Gomes. **Incentivos fiscais: uma visão normativa**. 1. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2018. p. 36.

tributárias sobre renda, importações, industrialização, serviços e atividades agrícolas e pecuárias.

Trata-se de duas faces da mesma moeda - o poder de *tributar* e o de *não tributar* - e a concessão de incentivos requer prévias e aprofundadas análises, a fim de se evitar uma série de possíveis problemas. É imperativo analisar se, em determinado contexto, é possível que menos tributação possa implicar em mais benefícios econômicos ao ente federativo sem que haja violações ao ordenamento jurídico, apresentando-se, nesses casos, os incentivos fiscais como uma estratégia política alternativa potencialmente mais favorável ao orçamento público no médio e longo prazo.

Isso porque, como dito anteriormente, a intensificação da tributação pode acabar produzindo o efeito reverso do pretendido, elevando-se o inadimplemento e criando ainda mais despesas da Administração com todo o maquinário público necessário à tramitação de questionamentos administrativos e judiciais surgidos por conta dessa majoração ou nova tributação. De igual forma, incentivos fiscais concedidos em desconformidade com a legislação e a Constituição Federal podem também gerar impugnações administrativas e judiciais custosas ao erário público.

Portanto, os incentivos, também chamados – problematicamente - de benefícios fiscais, consistem numa estratégia política de tributação, dotada de finalidades extrafiscais e informada por princípios e garantias constitucionais, refletindo num tipo de intervenção estatal na Ordem Econômica por indução, estimulando determinados comportamentos dos agentes econômicos e seus respectivos mercados ou desincentivando-os, visando atingir finalidades republicanas socioeconômicas previstas no Texto Constitucional.

Em geral, os incentivos fiscais implicam, no curto prazo, em medidas de renúncia de receita implementadas mediante normas de Direito Tributário, almejando algum tipo de desenvolvimento socioeconômico no ente federativo que os institui, mas parte da doutrina afirma que também podem consistir em outras medidas diversas, como o adiamento dos prazos para adimplemento de obrigações tributárias, como será melhor analisado a seguir.

Vale adiantar que há severa problemática quanto à nomenclatura e definição do instituto, em relação aos quais a doutrina, a jurisprudência e a legislação frequentemente apresentam divergências, o que os levam a tratar o instrumento de maneira incoerente e atécnica. No entanto, por se tratar de um instituto muito inserido no campo pragmático, a partir desta leitura histórica e de uma compreensão da exegese finalística dos incentivos fiscais, passa a ser possível iniciarmos o estudo jurídico do instituto.

1.2 AS DIFERENTES DEFINIÇÕES JURÍDICAS DE INCENTIVOS FISCAIS

Há pouco consenso em relação à conceituação de incentivos fiscais, havendo diversas nomenclaturas e definições jurídicas para o instituto na doutrina, jurisprudência e legislação. Sílvia Piva (2018, p. 51-52) ressalta a ausência de rigor técnico do Constituinte, que emprega diferentes termos como “incentivos”, “benefícios”, “alívios”, “anistia”, “remissão”, “crédito presumido” e “redução da base de cálculo” indiscriminadamente ao longo do Texto Constitucional ora como sinônimos ora não, conforme a seguir.

Verifica-se, em muitas passagens do Texto Constitucional, o conectivo ‘ou’ para separar incentivos de benefícios fiscais, demonstrando a ausência de qualquer rigor na conceituação dos incentivos fiscais e, conseqüentemente, a possibilidade de interpretação desses termos como institutos de categorias diversas.

Tal imprecisão obsta a compreensão e sistematização mais acurada do tema, porque sua construção se deu a partir de várias premissas discrepantes entre si ao invés de um ponto de partida comum, uma teoria ou norma geral, como ocorreu em Portugal, onde se encontra em vigor um chamado Estatuto dos Benefícios Fiscais. Isso se deve à origem marcadamente pragmática do instituto, pois ao longo da história, como já visto, incentivos fiscais passaram a ser instituídos antes que pudessem ter sido produzidas obras científicas mais aprofundadas sobre o assunto.

Muitas são as conseqüências que decorrem da referida teorização ulterior, ainda mais tratando-se de um assunto tão caro à seara do Direito Público. Há uma carência de uniformização das regras sobre incentivos fiscais no ordenamento jurídico brasileiro e uma alta insegurança jurídica nas discussões concernentes ao tema, já que ao Poder Judiciário é possível conferir uma infinidade de distintas interpretações jurídicas às situações concretas, a depender da definição levada em consideração pelo raciocínio de cada magistrado.

Usualmente se confunde o gênero *incentivos fiscais* com as suas diferentes espécies, conferindo-se o tratamento que seria devido a somente uma delas a todas, e vice-versa. Desse modo, na tentativa de uma análise crítica mais genuína do instituto, será necessário explicitar a sua natureza jurídica, dando-lhe uma definição capaz de abranger o maior número possível de seus atributos e características essenciais de modo a apartá-lo de outros conceitos semelhantes e evitar-se as confusões que recorrentemente envolvem o tema ora em exame.

Não se trata de uma tarefa fácil, haja vista que cada autor que escreve sobre o assunto possui uma definição própria, sempre com ao menos alguma diferença pontual. De qualquer modo, reitera-se que mais importante que encontrar uma definição universal para o instituto é compreender o que há indiscutivelmente em sua essência, distinguindo-o do que não são incentivos fiscais e indicando cada uma de suas espécies, para então passar-se à análise de seu plano de validade jurídica à luz das normas constitucionais, principal intuito deste trabalho.

A maior parte da doutrina opta foi considerar sinônimas as expressões *incentivos fiscais* e *benefícios fiscais*, porém alguns autores, como Betina Grupenmacher (2012)⁴, consideram-nos espécies distintas de um maior gênero denominado *desonerações tributárias*. Nesse arranjo, os incentivos fiscais dependeriam de uma contrapartida do ente particular, enquanto os benefícios seriam concedidos independentemente. Apesar dessa categorização, as definições para cada uma das expressões são sempre muito semelhantes e esses autores reconhecem o usual tratamento de equivalência entre incentivos e benefícios.

Outra importante discussão que se impõe é quanto às normas de diferimento de prazo para cumprimento da obrigação tributária, classificadas pela maior parte da doutrina como *incentivos financeiros*. Nessas normas, não se está diante de renúncias de receita por parte da Administração, conforme a definição típica do art. 14 da LRF⁵, mas tão somente de um alargamento do prazo para adimplemento da obrigação tributária pelo sujeito passivo. Parte dos

⁴ GRUPENMACHER, Betina T. Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais. In: ____; CAVALCANTE, Denise L.; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012. p. 16.

⁵ BRASIL, **Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000)**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 08 abr. 2020.

autores prefere excluir tal categoria da definição de incentivos fiscais, como é o caso de Silvia Piva (2018, p. 159-160), conforme transcrito a seguir.

[...] podemos definir os incentivos fiscais como o conjunto de normas que, a partir da instauração da norma de competência (norma estrutural), permite a construção de normas que atuarão diretamente sobre a regra-matriz de incidência tributária, diminuindo ou eliminando o montante pecuniário a ser recolhido a título de tributo.

Em sua definição, a autora optou por segregar *incentivos financeiros* do conjunto de incentivos fiscais, propondo que estes somente devem abarcar as normas que influenciam no montante de tributo a ser recolhido (reduzindo-o ou excluindo-o). Dessa forma, são afastadas do instituto as normas de diferimento de prazo de adimplemento da obrigação tributária, com a justificativa de que a mesmas atuam sobre o regime de *despesas* públicas (inserido na seara do Direito Financeiro), não sendo normas de renúncia de *receitas*, próprias da relação jurídico-tributária, que é o que ocorre nos verdadeiros incentivos fiscais.

Uma definição muito semelhante já foi empregada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 561.485/RS⁶, dotando-se os incentivos fiscais dos mesmos atributos e chamando-os também de estímulos fiscais: “incentivos ou estímulos fiscais são todas as normas jurídicas ditadas com finalidades extrafiscais de promoção do desenvolvimento econômico e social que excluem total ou parcialmente o crédito tributário”.

Contudo, outra parte da doutrina opta pela inclusão dos *incentivos financeiros* no bojo dos incentivos fiscais. É o caso de Matheus Carneiro Assunção (2011)⁷, que propõe uma definição mais abrangente, tratando como *incentivos financeiros* tanto as referidas normas de dilação de prazo como as subvenções e subsídios estatais.

Nessa perspectiva, pode ser considerado incentivo fiscal qualquer instrumento, de caráter tributário ou financeiro, que conceda a particulares vantagens passíveis de expressão em pecúnia, com o objetivo de realizar finalidades constitucionalmente previstas, através da intervenção estatal por indução. Essas vantagens podem operar subtrações ou exclusões no conteúdo de obrigações tributárias, ou mesmo adiar os prazos de adimplemento dessas obrigações. É possível, ainda, que autorizem

⁶ Brasil, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 561.485/RS**, Min. Rel. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 13 ago. 2009, publicado em 26 fev. 2010.

⁷ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. **Revista da PGFN**, ano 1, n. 1, 2011. p. 107.

transferências diretas destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, como acontece nas hipóteses previstas no art. 12, §3º, da Lei nº. 4.320/64 (subvenções).

Na sua definição, mais abrangente, os incentivos fiscais então englobariam os *incentivos financeiros* e os *incentivos tributários*, consistindo este último grupo naquelas normas de alteração da regra de incidência em prol da mera exclusão total/parcial de créditos tributários. Portanto, Assunção (2011) define apenas como *incentivos tributários* o que Piva (2018) optou, numa definição mais restritiva, por denominar incentivos fiscais.

De qualquer modo, quanto à natureza jurídica dos incentivos fiscais, é possível afirmar que se tratam de normas jurídicas de exoneração do poder de tributar⁸. Piva (2018) também é explícita nesse sentido, enquanto Assunção (2011) não utiliza o referido termo expressamente, contudo é possível extrair tal ideia de sua definição, porquanto o único instrumento formal hábil a conceder tais vantagens pecuniárias aos particulares é justamente a norma jurídica desonerativa, sobretudo as leis competentes para tal segundo o ordenamento.

Como o presente trabalho pretende abordar uma questão atinente ao Direito Tributário, subsídios e subvenções estatais não serão abarcados, por serem institutos estranhos a esse ramo do Direito. Contudo, as normas de diferimento de prazo para recolhimento do tributo, por serem efetivadas mediante normas e institutos de caráter evidentemente tributário – como a moratória - poderão ser tratadas, tomando-se cuidado com sua nomenclatura já que, como visto, não há consenso doutrinário quanto à sua inclusão na definição de incentivos fiscais propriamente ditos.

Em suma, o objeto de estudo deste trabalho incluirá as normas jurídicas de caráter tributário, editadas com propósitos extrafiscais, almejando a indução de comportamentos de um certo grupo de agentes econômicos, de modo a estimular determinadas operações econômicas ou mercados visando a consecução dos objetivos socioeconômicos previstos na Constituição Federal, a partir de renúncias de receitas e de outras formas de desoneração dos sujeitos passivos de obrigações tributárias.

⁸ MILAGRES, Dênia Maria. **Incentivos fiscais**. Revista de Ciência Política. 1. ed. Rio de Janeiro, jul/set 1986. p. 104.

Ressalte-se que, de forma descuidada, decisões judiciais e críticas contrárias ao instituto costumam enfatizar o termo “benefícios”, por exemplo, como forma de depreciação dessa ferramenta, considerando-a um verdadeiro privilégio ou favor concedido pelo Estado a um particular. Para se levar adiante um estudo crítico acerca do instituto, os termos ora usados (incentivos, alívios, benefícios, etc.) devem ser encarados como sinônimos para esse instrumento jurídico técnico de tributação, que deve sempre ser aplicado, a princípio, de maneira imparcial e hígida, mesmo porque o favorecimento injustificado de particulares pelo Estado não possui nenhuma compatibilidade constitucional.

1.3 CARACTERÍSTICAS E ATRIBUTOS

Ante tais considerações, vale uma leitura das principais características aplicáveis aos incentivos fiscais, baseando-se na interessante proposta do autor Rogério Lima (2015)⁹, que será de grande auxílio na identificação do instituto no viés prático. Essa análise se mostra indispensável, porque oportunizará a melhor compreensão teórica do tema, levando em consideração a ausência de consenso doutrinário quanto à sua definição jurídica em abstrato. Após conhecermos a natureza jurídica e apreciarmos as principais características e atributos dos incentivos fiscais, o estudo acerca deste objeto terá sido facilitado em grande medida.

A primeira característica atribuível aos incentivos fiscais é a *instrumentalidade*, tratando-se de uma verdadeira ferramenta estratégica à disposição dos entes federativos que lhes possibilita a intervenção no domínio econômico, induzindo comportamentos e estimulando mercados para, ao final, alcançar finalidades pré-estabelecidas no projeto político fiscal estatal, sendo, portanto, um instrumento acessório em prol da consecução de suas metas institucionais socioeconômicas.

Dessa forma, não é possível admitir-se incentivos fiscais que sejam fim em si mesmos. A sua concessão deve possuir uma justificativa institucional que se coadune aos objetivos constitucionais da República, especialmente aquelas diretrizes elencadas no artigo 3º da CF/88. Desse atributo decorre a segunda característica dos incentivos fiscais proposta pelo autor, qual seja a *funcionalidade*.

⁹ LIMA, Rogério. **Incentivo tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 493.

Os incentivos fiscais são dotados de imputações econômicas e trabalham em função do desenvolvimento socioeconômico do ente federativo concedente, sempre em atenção aos princípios constitucionais e tributários concernentes. Em verdade, o presente contexto republicano nem poderia admitir o uso de ferramentas jurídicas almejando intervenções estatais no domínio econômico que não assumissem funções fossem voltadas exclusivamente ao interesse público e à consecução dos objetivos constitucionais republicanos, e disso se extrai o caráter funcional do instituto.

A *orientabilidade* é outra característica dos incentivos fiscais, na medida em que se propõem a induzir comportamentos dos agentes econômicos e da sociedade como um todo, bem como estimular determinados mercados e encorajar os contribuintes a realizarem algum tipo de operação e/ou a deixarem de empreender outras. Essa característica relaciona-se à *extrafiscalidade* da qual é dotado o instituto, permitindo ao Estado atuar no domínio econômico de forma a orientar as suas variáveis em conformidade com os referidos objetivos institucionais.

Dessa característica deriva outra, a *dinamicidade* (também chamada pelo autor de *processualidade*¹⁰), porquanto as atividades econômicas relacionadas aos incentivos fiscais são estimuladas pelo ente federativo concedente numa relação de causa e consequência, distinguíveis no curso temporal. Cumpre salientar que nem sempre os incentivos fiscais isoladamente consistirão em técnica hábil apta a estimular, por si só, determinada atividade ou mercado, podendo ser necessárias outras iniciativas por parte do Poder Público no mesmo sentido para a sua regular eficácia.

Como os incentivos fiscais resultam num alívio da obrigação consubstanciada na relação jurídico-tributária entre fisco e sujeito passivo, a *desonerabilidade* é mais um atributo do instituto, que tem como efeito imediato a redução da carga tributária que recai sobre determinado grupo de contribuintes. Vale dizer que tão somente os sujeitos previstos na norma concedente do incentivo fiscal é que poderão usufruir de tais alívios, sendo defesas

¹⁰ LIMA, Rogério. **Incentivo tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 494.

interpretações mais abrangentes que favoreçam outros contribuintes em respeito ao princípio da legalidade, que será melhor tratado adiante.

O Sistema Constitucional Tributário não permite a concessão absolutamente livre de incentivos fiscais, ainda que o agente público concedente seja o chefe do Poder Executivo do ente relacionado. Trata-se da característica da *legitimidade*, segundo a qual os incentivos fiscais somente podem ser instituídos mediante as normas competentes para tal, formalmente legítimas e que detêm a referida atribuição como decorrência do sistema implementado pelo ordenamento jurídico.

Essa característica é também um requisito fundamental dos incentivos fiscais, muito suscitado em impugnações ao instituto em casos concretos, especialmente quando se vislumbra supostos vícios formais na sua concessão.

Por fim, a *vinculabilidade* é também característica (e requisito) do instituto, porquanto a concessão de incentivos fiscais deve estar estritamente adjunta aos objetivos socioeconômicos legais e constitucionais que lhe justificam, havendo uma relação de prejudicialidade entre os mesmos. Caso as finalidades justificadoras do incentivo não estejam sendo cumpridas, a sua revogação é iminente, restando prejudicada as suas razões de existência.

A esse respeito, a modificação e a extinção de incentivos fiscais, como não poderia deixar de ser, devem sempre observar as condições e os prazos estabelecidos pela legislação concernente. Nesse âmbito, por exemplo, cumpre destacar uma importante cláusula de proteção da segurança jurídica disposta no art. 178 do CTN, que veda a revogação ou a modificação de isenções concedidas pelo legislador a termo ou condição.

Outras características ainda podem ser atribuídas aos incentivos fiscais ou a algumas de suas espécies, todavia os atributos supracitados, aplicáveis a todas as suas modalidades, serão satisfatórios ao prosseguimento do estudo neste trabalho. Doravante, conhecendo-se suas finalidades, definições jurídicas e características e atributos, será uma tarefa bem mais simplificada o reconhecimento de incentivos fiscais na prática e a compreensão de seu regime normativo.

1.4 PRINCIPAIS ESPÉCIES DE INCENTIVOS FISCAIS

A partir da leitura histórica sobre os incentivos fiscais e do estudo de seus propósitos finalísticos, definições jurídicas e características, já é possível edificar algumas noções teóricas acerca do escopo do presente trabalho. Agora, passaremos à análise de suas principais espécies admitidas pelo direito tributário brasileiro, visando compreender as formas pelas quais o instituto emigra do campo idealístico, passa a integrar o ordenamento jurídico e inicia a produção de efeitos práticos.

Os incentivos fiscais, sem exceção, devem ser concedidos mediante os institutos jurídicos de direito tributário previstos no ordenamento. Contudo, não se pode afirmar que tais institutos sempre estarão vinculados à efetivação de um incentivo fiscal, sendo necessário avaliar os outros aspectos. Deve-se questionar, por exemplo, se a norma se coaduna (ou não) a propósitos extrafiscais; se são aplicáveis as características vistas no tópico anterior (vinculabilidade, orientabilidade, instrumentalidade, etc.) ou se a medida atende alguma das normas estruturais de incentivos fiscais previstas na CF/88.

Trata-se, portanto, de examinar se o instituto jurídico de direito tributário aplicado pelo legislador possui ou não o intuito de efetivar um determinado incentivo fiscal, que seja permitido pela legislação e orientado pelo Texto Constitucional. Embora essa constatação ocorra no viés pragmático, é cabível a análise jurídica da correlação entre o instituto e o incentivo fiscal, de modo a evitar eventuais vícios na aplicação desses institutos, como desvio de finalidade ou ausência de motivação.

1.4.1 ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

A ferramenta jurídica usualmente mais empregada na concessão de incentivos fiscais é a isenção tributária, por meio da qual se exclui a tributação sobre determinado fato gerador através da retirada de algum critério da regra-matriz de incidência tributária, sempre mediante lei e em conformidade com o disposto nos arts. 97, inciso VI e 175, ambos do CTN. Trata-se de uma modalidade de exclusão do crédito tributário que não exime o sujeito passivo do cumprimento das eventuais obrigações acessórias à prestação pecuniária (obrigação principal).

Na isenção, perfaz-se a subsunção de um fato à regra-matriz de incidência, porém o contribuinte é dispensado do cumprimento da correspondente obrigação tributária em decorrência de lei isentiva, previamente editada. Nesse ponto, importante salientar a necessária diferenciação entre isenção e não incidência, já que nesta última não se constata a ocorrência de fato gerador tributável, hipótese em que nem se poderia falar em obrigação ou crédito tributário a ser eventualmente *excluído* (não há como excluir o que nem sequer existe).

Assim, enquanto a não incidência ocorre simplesmente pela não ocorrência do fato jurídico tributável legalmente previsto, a isenção consiste em exceção direta à regra legal de incidência tributária, devendo ser instituída obrigatoriamente por meio de lei. Enquanto a não incidência decorre da própria exterioridade do fato ocorrido em relação à definição legal do fato gerador, a isenção excepciona a regra de que, após verificado o fato gerador, seria devido o tributo.

Vale mencionar que há enorme discussão doutrinária quanto à possibilidade de se considerar a isenção uma dispensa do pagamento de certo tributo devido, comparando-se a velocidade de incidência da norma isentiva em face à da norma de tributação. No presente trabalho, será considerada a interpretação mais conservadora, evidenciada pela interpretação literal e sistemática dos artigos 175 e 111, inciso I, ambos do CTN, cuidando-se, portanto, da isenção como causa de exclusão do crédito tributário, em momento anterior à sua própria constituição. A exclusão impediria a sua constituição, na medida em que a supressão de créditos já constituídos se daria por meio do instituto da extinção.

Isso porque, após a constituição do crédito tributário, a forma mais acurada de encerrar a sua existência se dá através das causas de extinção, dispostas no artigo 156 do CTN. Sobre o assunto, Ives Gandra da Silva Martins¹¹ distingue a isenção de outros institutos semelhantes de forma bastante esclarecedora:

(a) na imunidade não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito correspondente, por força da vedação absoluta da Carta Magna ao poder de tributar; (b) na não incidência não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito respectivo, por força de não exercício da capacidade – ou na linguagem constitucional – da competência a que tem direito o Poder Tributante; (c) na isenção nasce a obrigação tributária mas não

¹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito empresarial – pareceres**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 305.

nasce o crédito tributário, em face de estímulo legal expresso; (d) na alíquota zero nascem a obrigação tributária e o crédito tributário, que ficam, todavia, reduzidos a expressão nenhuma. Todas as citadas formas desonerativas implicam idêntica exclusão de ônus fiscal para o sujeito passivo da relação tributária, mas têm conformação jurídica distinta.

1.4.2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

As imunidades tributárias consistem em limitações constitucionais absolutas ao poder de tributar, previstas no próprio corpo da Constituição Federal de 1988, que impedem que os entes federativos exerçam sua competência tributária sobre determinados fatos, sujeitos ou hipóteses previstos no Texto Constitucional¹². É controvertido se o instituto da imunidade, por implicar em uma não tributação com força constitucional, poderia ser considerado um instrumento próprio de concessão de incentivos fiscais. Na doutrina, prevalece o entendimento de que sim, haja vista que todos os elementos da definição jurídica do instituto podem ser aplicados, assim como as suas já vistas características e atributos¹³.

Dessa forma, as normas constitucionais que afastam do ente a prerrogativa estatal de tributação (ou seja, as imunidades tributárias), quando dotadas de razões extrafiscais que visem o estímulo de certas operações e mercados, podem ser encaradas como verdadeiros incentivos fiscais. Obviamente, nem todas as imunidades serão incentivos fiscais, mas, ao serem verificadas as referidas características, passa a ser aplicável o regime jurídico dos incentivos fiscais, como é o caso do art. 149, §2º, inciso I da CF/88, onde é claramente perceptível o projeto político constitucional de estímulo às exportações.

1.4.3 REDUÇÕES TRIBUTÁRIAS E ALÍQUOTA ZERO

As reduções tributárias - que compreendem tanto as reduções de alíquotas como de bases de cálculo - consistem em forma desonerativa *parcial* da tributação incidente sobre o fato gerador, na medida em que as desonerações *totais* sempre ocorrem mediante os institutos supracitados, a isenção e a imunidade. Nas reduções tributárias, há subsunção do fato jurídico à hipótese legal de incidência e, conseqüentemente, constitui-se a obrigação jurídica e seu

¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

¹³ LIMA, Rogério. **Incentivo tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 500.

correspondente crédito tributário, sendo diminuído o montante do referido crédito a partir da diminuição das alíquotas ou bases de cálculo aplicáveis no cômputo do tributo.

Não raro, a doutrina e o Poder Judiciário chamam as reduções tributárias de *isenções parciais*. Entretanto, como bem assevera Paulo de Barros Carvalho¹⁴, não há isenções parciais, pois o *quantum* devido na obrigação tributária pode até ser reduzido em virtude de lei, mas ainda assim há, nesses casos, crédito tributário a ser adimplido após a ocorrência do fato gerador, não havendo como falar, juridicamente, em isenção.

Trata-se de institutos com naturezas jurídicas completamente diferentes. Nas reduções de base de cálculo ou alíquota, não se está diante de hipóteses de incidência tributáveis isentas, mas sim de fatos geradores tributáveis efetivamente ocorridos e que tiveram o montante da obrigação tributária correspondente reduzido em virtude de uma lei, que pode ser referente a um determinado incentivo fiscal.

Essa diferenciação é de crucial importância, havendo relevantes decorrências a partir da interpretação adotada. No julgamento do RE nº 174.478/SP¹⁵, por exemplo, o Plenário do STF considerou que a redução da base de cálculo de ICMS equivaleria a uma isenção parcial, tendo como consequência a anulação do direito dos contribuintes aos créditos do referido imposto relativos às operações anteriores, que lhes seria a princípio devido por força do princípio constitucional da não cumulatividade.

Há, ainda, casos em que a legislação de incentivos fiscais determina que as alíquotas aplicáveis sejam reduzidas a zero. Tal fenômeno, denominado *alíquota zero*, se tratado com o devido rigor técnico, também deve ser encarado não como uma isenção, mas sim como redução tributária, já que irrefutavelmente subsiste a relação jurídico-tributária, porém o contribuinte nada apurará ou terá a recolher a título de tributo já que a multiplicação da alíquota zero pelo valor da base de cálculo, qualquer que seja, sempre terá *zero* como resultado.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 11 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 336.

¹⁵ Brasil, Supremo Tribunal Federal, **RE nº 174.478-2/SP**, Min. Rel. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 17 mar. 2005, publicado em 30 set. 2005.

Embora se trate de uma mera exoneração quantitativa interna (redução a zero do *quantum debeat* consubstanciado na obrigação tributária constituída pela subsunção do fato jurídico à hipótese de incidência), parte da doutrina insiste em conferir à alíquota zero o mesmo tratamento das isenções. Como já visto, há importantes decorrências dessas diferentes qualificações, como por exemplo quanto à necessidade de posterior edição de lei em prol da restauração das alíquotas anteriores. Chama-se atenção para o tremendo volume de recursos que pode mudar de titularidade a depender da interpretação que se confere ao instituto, optando-se por considerá-lo como isenção tributária ou não.

1.4.4 OUTRAS FORMAS DE CONCESSÃO

O instituto jurídico da remissão tributária, previsto no art. 156, inciso IV e art. 172, ambos do CTN, consiste em causa extintiva do crédito tributário e é também uma das principais ferramentas jurídicas utilizadas em prol da concessão de incentivos fiscais. A partir da edição de lei autorizativa, a autoridade administrativa pode, fundamentadamente, remitar, perdoar determinados sujeitos passivos da quitação de créditos tributários já constituídos, extinguindo-os total ou parcialmente.

Também quanto aos créditos tributários vencidos e não pagos, a legislação tributária permite a anistia dos valores sancionatórios decorrentes de eventuais atrasos e infrações perpetrados por contribuintes em obrigações tributárias, por meio da renúncia de receita quanto aos valores correspondentes às penalidades cominadas. Está prevista no art. 175, inciso II, do CTN como uma causa de exclusão do crédito tributário correspondente à sanção imposta ao sujeito passivo inadimplente.

Vale dizer que tanto a remissão como a anistia operam seus efeitos sobre relações jurídico-tributárias regularmente constituídas, não havendo alterações na regra-matriz de incidência tributária. São formas muito diretas de redução da tributação, relativas a créditos tributários já estabelecidos, de modo que alguns autores, como Piva (2018, p. 197-199), não os consideram como espécies de incentivos fiscais por não seguirem a lógica típica de posituação das normas de incentivos fiscais. O mesmo ocorre com os institutos da moratória e do parcelamento tributários.

Muitos autores também discutem se os regimes de crédito presumido (ou outorgado) também poderiam ser considerados uma espécie de incentivo fiscal ou apenas uma mera técnica de tributação. Trata-se do direito garantido aos contribuintes de se creditarem dos montantes devidos nas operações anteriores nos tributos plurifásicos, em decorrência do princípio da não-cumulatividade.

Os regimes de *drawback* (isenção e suspensão) também podem ser considerados meios indiretos de concessão de incentivos fiscais, já que aliviam a tributação incidente nas operações de importação de bens que serão utilizados como insumos na indústria nacional em produtos posteriormente comercializados no mercado externo. Desse modo, promove-se as exportações nacionais por meio da redução dos custos de produção, permitindo que tais mercadorias possam ser disponibilizadas com preços mais competitivos no mercado internacional.

Outro instituto jurídico utilizado como incentivo fiscal já foi suscitado anteriormente neste trabalho. Trata-se do diferimento, também chamado de suspensão de tributos, que consiste na suspensão temporária do prazo para pagamento de determinado débito, postergando-se o momento inicialmente previsto na norma padrão de incidência para recolhimento. É o que ocorre, por exemplo, no regime de substituição tributária dos tributos plurifásicos e nos regimes especiais aduaneiros, quando são suspensos os tributos devidos na importação de bens destinados à indústria, como o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados.

Vale relembrar que a doutrina, em sua maior parte, insere o diferimento no bojo dos chamados incentivos financeiros, por não implicarem em renúncias de receitas tributárias propriamente ditas, já que não há redução ou eliminação dos montantes de tributo a serem recolhidos, mas tão somente um alargamento do prazo para adimplemento da obrigação tributária.

É o que também ocorre com outros institutos, como o chamado creditamento financeiro. Por meio deste, o ente federativo, através de organismos financeiros aos quais está vinculado, concede um empréstimo ao contribuinte, com condições e prazos facilitados, possibilitando-o quitar suas obrigações tributárias. Nessa linha, temos também os subsídios e subvenções de

investimento e de custeio, que não obrigam o beneficiário à posterior restituição, facilitando-lhe a quitação de obrigações tributárias.

Apesar destes últimos institutos estarem evidentemente inseridos na seara do Direito Financeiro, não é raro que em alguns casos os mesmos estejam atrelados de alguma forma a obrigações tributárias conexas, como por exemplo a concessão de subvenções condicionada à extinção de determinados créditos tributários. Nesses casos, os incentivos em análise deverão ser submetidos não somente aos princípios aplicáveis ao Direito Financeiro como também aos princípios constitucionais e tributários concernentes aos incentivos fiscais.

Ante as considerações deste capítulo e a apresentação do tema, suas características e diferentes espécies, passa-se à análise do instituto sob a ótica constitucional, explicitando-se os princípios e diretrizes que devem conformar todas as iniciativas estatais relacionadas à concessão e administração de incentivos fiscais. Dessa forma será possível compreender a própria fundamentação de validade dos incentivos fiscais perante o ordenamento jurídico, já que o instituto deriva e extrai sua justificação a partir de normas de envergadura constitucional que, caso ignoradas, podem levar a severos vícios de ordem formal e material, de difícil reparação.

2. FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL DAS EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Como premissa fática, impossível ignorar o presente contexto de prevalência do neoconstitucionalismo e o fenômeno de constitucionalização de todos os ramos do Direito. As normas constitucionais irrigam a integralidade do ordenamento, não mais sendo admitidas leituras normativas isoladas, alheias a qualquer contextualização constitucional. Além do exercício de elaboração, os preceitos constitucionais também influenciam quaisquer atividades interpretativas que se pretenda performar sobre as normas, além, claro, de sua aplicação propriamente dita.

A interpretação exclusivamente literal tornou-se insuficiente devido à complexidade da exegese jurídica ora adotada. Nessa resignificação contemporânea do Direito, a interpretação é atividade dinâmica que exige do intérprete uma série de habilidades e conhecimentos aptos a arquitetar um arranjo entre norma e ordenamento jurídico apto a atender às verdadeiras prescrições contidas em seu âmago, parametrizadas pelas justificativas constitucionais subjacentes dos textos normativos, que são pontos de partida substanciais. Isso é aplicável tanto às normas como também às demais fontes de direito.

Outrossim, em prol de seu hígido exame e aplicação, deve-se considerar que as normas jurídicas são essencialmente informadas por noções ainda mais profundas, que alumiam inclusive seu próprio ensejo de existência. São os princípios verdadeiros conformadores axiológicos das normas, não só aqueles expressos literalmente nos enunciados como também os implícitos, que precisam ser devidamente identificados pelo intérprete e adotados como direcionamentos, mediante uma interpretação sistemática do conjunto de fontes normativas aplicáveis ao caso em exame¹⁶.

Os princípios trabalham concomitantemente como pontos de partida e de chegada, devendo permear a atividade interpretativa das normas jurídicas tanto em momento anterior à sua leitura como após a extração da conclusão de como a mesma deverá ser aplicada. A norma deve ser lida tendo-se os princípios concernentes em mente e, após aplicada, é necessário

¹⁶ PIVA, Sílvia Helena Gomes. **Incentivos fiscais: uma visão normativa**. 1. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2018. p. 203-204.

verificar se os mesmos foram atendidos de forma satisfatória, analisando se haveria alguma outra leitura que melhor atendesse aos referidos princípios. Essa complexidade se torna ainda maior ao se vislumbrar eventuais conflitos de princípios, o que suscita a intrincada tarefa da *ponderação* por parte do intérprete.

Na seara tributária, quando se ignora os princípios constitucionais, a aplicação da norma jurídica torna-se incongruente com o Sistema Tributário Nacional concebido pela CF/88, violando-se os próprios direitos ali consubstanciados numa tentativa equivocada de garanti-los. É cediço que o dever geral de pagar tributos é essencial e, ainda que o poder estatal de tributar restrinja os direitos à liberdade e propriedade dos contribuintes, os princípios e limitações constitucionais evitam que tal prerrogativa estatal transfigure o poder de tributar no poder de expropriar¹⁷.

Quanto às normas instituidoras de incentivos fiscais, o seu foco tem historicamente se voltado tão somente aos seus propósitos extrafiscais, não havendo no Brasil uma fonte de normas gerais que possam situar e encaixar devidamente o tema no Sistema Constitucional Tributário. Por conseguinte, frequentemente são instituídos incentivos fiscais incoerentes com a Ordem Constitucional, ignorando-se princípios constitucionais, tributários e financeiros, aviltando-se o objetivo precípua do instituto, que é justamente a consecução das finalidades institucionais republicanas socioeconômicas previstas na Carta Magna.

Isso, mais uma vez, acentua a importância do presente estudo e a urgente necessidade de outros atualizados, para que sejam reunidos cada vez mais esforços na tentativa de reexame de incentivos fiscais em espécie e em abstrato à luz dos princípios constitucionais concernentes, corrigindo-os preventiva ou oportunamente para que sejam afastados os vícios de qualquer natureza, potencialmente prejudiciais à segurança jurídica, aos tesouros públicos e, em última análise, aos próprios direitos fundamentais dos cidadãos.

Portanto, como todas as prerrogativas estatais, a concessão de incentivos fiscais se submete e deve ser elaborada ao crivo dos ditames constitucionais, porquanto um incentivo

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 1 ed. Rio de Janeiro: Noeses, 2011. p. 266-268.

fiscal inconstitucional, ainda que esteja cumprindo seus propósitos finalísticos extrafiscais, deverá ter sua norma instituidora imediatamente expurgada do ordenamento jurídico, afastando-se, na medida do possível, os efeitos jurídicos dela decorrentes. Sobre o assunto, Rogério Lima (2015, p. 490)¹⁸ aduz inclusive que os propósitos extrafiscais das normas desonerativas devem necessariamente coadunar-se aos objetivos constitucionais da República.

Os próprios fins a serem alcançados pela extrafiscalidade são aqueles previamente escolhidos pelo constituinte, que refletem fielmente o modelo de Estado de Direito em vigor, tais como delineados embrionariamente pelo art. 3º da Constituição Federal, ao traçar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Doravante, serão analisados os principais conjuntos de princípios constitucionais e tributários que informam a instituição, fiscalização e extinção de incentivos fiscais, compatibilizando-os aos ideais institucionais republicanos do Texto Constitucional e ao ordenamento jurídico pátrio como um todo, que sempre devem ser observados pelo legislador que pretenda se utilizar desse mecanismo.

2.1 DESENVOLVIMENTO NACIONAL E REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIOECONÔMICAS REGIONAIS

Ao arripio do art. 3º, inciso II da CF/88, o desenvolvimento nacional é objetivo fundamental da República, e enquanto finalidade a ser alcançada, é, portanto, aplicável à sistemática constitucional dos incentivos fiscais. Esta lógica deriva do viés extrafiscal da utilização do instituto, porquanto o agir estatal interventivo na seara econômica se dá em prol justamente do desenvolvimento socioeconômico nacional, um dos objetivos que norteiam as políticas fiscais na qualidade de verdadeiro princípio constitucional.

Vale dizer que o referido desenvolvimento, com *status* de princípio constitucional, não comporta somente termos econômicos, mas também sociais, devendo resultar em melhorias na qualidade de vida e bem estar popular através de diferentes iniciativas estatais. Isso compreende desde o combate às mazelas sociais consideradas mais críticas – como fome, miséria e ausência de saneamento básico - até a garantia geral de acesso a lazer, cultura e educação,

¹⁸ LIMA, Rogério. **Incentivo tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 490.

indiscriminadamente, assegurando-se existência digna, justiça social e possibilitando o mínimo existencial a toda a população.

Aliás, a atividade estatal da tributação e o dever geral de pagar tributos, nos moldes contemporâneos de Estado social, têm como um dos principais fins garantir de forma ampla direitos fundamentais a todos os cidadãos, não se propondo somente a fins meramente arrecadatórios, mas sim, como já dito, à consecução dos objetivos constitucionais republicanos. Nesse sentido, aduz Fragoso Rei (2017)¹⁹:

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

No mesmo vetor do desenvolvimento nacional, subjaz outro norte constitucional aplicável aos incentivos fiscais, qual seja o da *redução das desigualdades socioeconômicas regionais*. Tal proposta consta literalmente no Texto Constitucional, nos artigos 151, inciso I e 170, inciso VII, neste último com caráter de verdadeiro princípio constitucional explícito, tendo como fim a equiparação das regiões do país historicamente menos favorecidas (como a Amazônia e o Nordeste semiárido) ao restante da comunidade nacional em termos socioeconômicos.

Logo, pode-se afirmar que os incentivos fiscais devem ser utilizados como ferramenta de promoção de justiça social e fiscal, tendo como uma de suas frentes a mitigação das disparidades regionais socioeconômicas. Trata-se de um mecanismo apto a amenizar a marginalização e iniquidade sociais ao estimular empreendimentos, atrair empresas e, conseqüentemente, gerar empregos nessas localidades historicamente mais precarizadas. No fim do ciclo, por meio do incremento do fluxo de capital nessas regiões, são beneficiados os próprios tesouros públicos, que disporão de mais recursos potencialmente aplicáveis nas áreas de promoção de direitos fundamentais prestacionais.

¹⁹ REI, José Aníjar Fragoso. **Benefícios fiscais de ICMS para a efetivação de direitos fundamentais**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 95.

Percebe-se, uma vez mais, que os princípios constitucionais e tributários relacionados aos incentivos fiscais confundem-se com os seus próprios objetivos. Esse fenômeno é compreensível, já que os princípios revelam, concomitantemente, as premissas a serem tomadas pelo legislador concedente e as finalidades a serem atingidas pelo instituto. Repise-se que os princípios em análise devem permear todo o procedimento de concessão, desde a criação legislativa do mecanismo até a sua aplicação e aferição de resultados.

2.2 SOBREPRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

O estatuto da segurança jurídica é o resultado da atuação conjunta de determinados princípios contidos no ordenamento, que incidem sobre as normas e suas respectivas regras de alteração, aplicação e fiscalização pelos três poderes. Objetiva assegurar a maior sensação possível de certeza aos jurisdicionados através da clareza pública quanto às consequências jurídicas de seus atos e omissões, de forma a proteger a confiança e a legítima expectativa daqueles que vivem sob a égide do Estado Democrático de Direito.

Enquanto *sobreprincípio*, a segurança jurídica abarca várias diretrizes com envergadura constitucional - um conjunto de princípios cruciais à manutenção de uma sociedade política e economicamente estável que possua condições de programar suas condutas conhecendo as regras aplicáveis aos seus comportamentos e, ainda, sabendo que tais regras não poderão ser radicalmente alteradas ou abruptamente suprimidas em um piscar de olhos, o que inviabilizaria qualquer planejamento, seja individual ou coletivo. As palavras-chave relacionadas à segurança jurídica são *confiança, estabilidade e certeza*.

Esse conjunto de princípios jurídicos permeia a integralidade do ordenamento e requer especial atenção nos ramos de Direito Público, especialmente quando se trata de prerrogativas estatais de caráter sancionatório. Nessas relações jurídicas entre particulares e entes públicos, além do alto grau de vulnerabilidade daqueles, é o próprio Estado a quem compete a criação, fiscalização e aplicação do Direito, de modo que, quando se ignora esse importante sobreprincípio, as consequências lógicas são o abuso de direito, a arbitrariedade estatal e as violações de direitos e garantias fundamentais dos jurisdicionados.

Repise-se que, sendo potencialmente o poder de tributar o poder de destruir, é fundamental que sejam meticulosamente circunspectas as prerrogativas estatais, com a

preponderância dos princípios conformadores ora analisados. Nesse contexto, o conjunto de princípios da segurança jurídica trata dos aspectos formais acerca de como o Estado poderá desempenhar as suas atividades sem surpreender de forma temerária os destinatários das suas normas, ainda que as mesmas estejam plenamente hígidas e juridicamente válidas sob a ótica dos demais princípios informadores.

Exemplificando, caso o Estado pudesse indiscriminadamente e à sua plena discricionariedade revogar incentivos fiscais quando bem entendesse, nenhum contribuinte poderia realizar um planejamento visando usufruí-los, porque essa preparação, dispondo-se ao atendimento dos requisitos estipulados pela norma desonerativa, usualmente implica em ônus e custos, os quais ninguém teria interesse em despender sob um contexto de incerteza, onde nada se pode afirmar sobre as regras do jogo que estarão em vigor no dia de amanhã.

É por isso que é indispensável ao sistema jurídico alvitado na Constituição que os contribuintes possam exercer suas atividades econômicas com liberdade, sem o receio de serem eventualmente sancionados por circunstâncias imprevisíveis e alheias à sua vontade. Para tanto, é devido respeito aos institutos do ato jurídico perfeito e do direito adquirido, por exemplo, para que se dote de maior confiança e estabilidade as relações jurídicas firmadas no país. Isso, além de encorajar o mercado interno e suas muitas relações de fidúcia, tem também o condão de atrair empreendimentos estrangeiros, porquanto reduz as hesitações desses investidores quanto ao futuro de seus aportes.

Nessa medida, uma relevante discussão se impõe acerca do artigo 178 do CTN que parece vedar, a princípio, a revogação de isenções tributárias concedidas a termo ou sob condição.

Baseado no ideal de proteção à segurança jurídica, compreende-se que aqueles que pretendam usufruir da lei isentiva²⁰ precisam tomar uma série de medidas preparatórias onerosas para atendimento das condições estipuladas para gozo do incentivo, de modo que o CTN considerou inadequada a franca discricionariedade do legislador para revogar o benefício

²⁰ A doutrina costuma também admitir a aplicação deste raciocínio às demais espécies de incentivos fiscais, a exemplo da remissão e da anistia, na medida em que produzem efeitos concretos semelhantes.

a qualquer tempo, frustrando a expectativa dos contribuintes que desejem gozar do incentivo dentro do prazo e das condições inicialmente estipulados²¹.

No entanto, há autores laureados dissidentes que refutam essa interpretação do dispositivo, aduzindo que estar-se-ia cerceando a atividade do legislador futuro e que não haveria como falar em algum direito adquirido do contribuinte que apenas pretende se enquadrar no incentivo, resguardados aqueles que já se encontrem gozando do benefício no momento de sua revogação, os quais poderão continuar usufruindo do mesmo até o termo final estipulado na lei isentiva, tratando-se de ato jurídico perfeito²².

Como se pode ver, discussões de alta complexidade podem surgir ao se tratar das diretrizes do sobreprincípio da segurança jurídica, que serão explicitados a seguir. Cabe dizer que não há resposta genérica que resolva satisfatoriamente todas as situações, cabendo ao intérprete de cada caso concreto conjugar os fundamentos do sobreprincípio (confiança, estabilidade e certeza) com os princípios em espécie, ponderando no eventual conflito entre princípios.

2.2.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade estrita tributária, esculpido no artigo 150, inciso I da CF/88, tem como finalidade inibir arbitrariedades das pessoas políticas no âmbito de suas atividades arrecadatórias. Fundado na Constituição do Estado Democrático de Direito, o império das leis confere a estas soberania, partindo-se da ideia de que as normas editadas pelo Poder Legislativo democraticamente eleito atendem aos interesses de toda a sociedade, que consente com as mesmas.

Ante o primado deste princípio e como decorrência da simetria das formas, as atividades dicotômicas de instituição e exoneração de tributos devem ser procedidas mediante obrigatória edição de lei pela pessoa política que detém a competência tributária do tributo em questão.

²¹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 78.

²² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27 ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 968-969.

Este último aspecto da legalidade interliga-o ao princípio federativo, o qual será melhor analisado a seguir.

Destarte, todas as espécies de incentivos fiscais submetem-se à reserva legal, sendo necessário editar o respectivo instrumento legal desonerativo formalmente apto à concessão do benefício, que também precisa ser emanado pelo ente federativo competente para instituição da exação que se pretende reduzir ou eliminar. Reforçam isso os artigos 172, 176 e 180, todos do CTN, ao prescreverem a lei como forma de veiculação dos institutos tributários da remissão, isenção e anistia, sejam ou não como forma de incentivos fiscais.

É também nesse sentido o comando do art. 150, §6º da CF/88, que conduz à necessidade de lei específica para utilização dos institutos tributários desonerativos. O dispositivo ainda menciona as condições especiais aplicáveis às desonerações tributárias em matéria de ICMS, que serão melhor explicitadas adiante ao analisarmos as peculiaridades deste tributo indireto na aplicabilidade do princípio constitucional federativo ao regime de incentivos fiscais.

Em que pese os incentivos fiscais serem *efetivados* mediante ato das autoridades administrativas, tais atos referem-se tão somente à última etapa de concretização do incentivo, no momento de chancela à verificação de cumprimento dos requisitos para seu gozo pelo contribuinte solicitante. Deve-se compreender que o incentivo fiscal sempre exigirá norma legal prévia e específica que o institua e o autorize, sendo o ato administrativo apenas o deferimento do benefício pela autoridade fiscal àquele que cumpriu as condições estipuladas pela lei desonerativa.

Ademais, diante da já mencionada lógica de simetria das formas e da dicotomia entre instituição e desoneração tributárias como duas faces da mesma moeda, os tributos particularmente instituídos por lei complementar²³ deverão ser reduzidos ou eliminados mediante outra lei complementar, emanada pela mesma pessoa política instituidora. É o caso dos empréstimos compulsórios; contribuições residuais à seguridade social; impostos residuais

²³ Vale mencionar que a maior parte dos tributos em espécie é instituída mediante lei ordinária, consoante as normas de competência tributária previstas no Texto Constitucional.

e imposto sobre grandes fortunas (caso seja, eventualmente, exercida sua competência tributária pela União).

Portanto, assim como a instituição e majoração exigem lei - seja materialmente complementar ou ordinária - a desoneração tributária também a exige, sendo que pelo princípio da estrita legalidade impõe-se ainda a necessidade de uma minuciosa descrição dos fatos jurídicos e condições para subsunção dos fatos da realidade às hipóteses de incidência de tributação e desoneração. Logo, todos os requisitos a serem cumpridos para usufruto do benefício devem estar detalhadamente discriminados na lei prévia e específica que o institui, para que o solicitante possa se planejar adequadamente sem ser posteriormente surpreendido, violando-se o sobreprincípio da segurança jurídica.

A atividade legislativa deve ser dotada de satisfatória precisão técnica, porquanto as leis são a principal referência para que os contribuintes, destinatários das normas tributárias, possam entender como serão cobrados ou deixados de cobrar os tributos. Diante disso, é essencial que o legislador edite as normas de incentivos fiscais com extraordinária clareza e sempre prezando pelos princípios constitucionais concernentes, evitando-se quaisquer vícios em sua instituição.

Problemas extremamente nocivos surgem quando o legislador peca na elaboração dessas normas, gerando outros vícios em efeito cascata, já que, pelo princípio da estrita legalidade, os efeitos dessa norma decorrerão de seu texto literal, impregnando os efeitos de todas as relações jurídicas dela decorrentes. Apesar disso, volta-se a frisar que, por mais literal que deva ser a interpretação da norma, esta deverá ser informada conjugando-se o princípio da legalidade com os demais princípios constitucionais aplicáveis.

Nesse contexto, vale explicitar o art. 111 do CTN, cuja teleologia consiste em conferir interpretação mais restritiva às normas que disponham sobre isenções; suspensão e exclusão de créditos tributários e dispensa de obrigações acessórias, afastando-se aplicações análogas ou ampliações de alcance a tais normas desonerativas.

Não se deve, contudo, imaginar que tal dispositivo possa ensejar o afastamento da interpretação sistemática com a Ordem Constitucional, pois, diante do contexto pós-positivista, o que deve ocorrer sempre é a aplicação das normas jurídicas à luz do contexto social e

constitucional vigentes. Exemplo disso são as isenções de IPI na aquisição de automóveis por deficientes físicos, que devem ser deferidas também em relação àqueles veículos que serão conduzidos por outras pessoas, desde que em benefício de pessoa com deficiência, a verdadeira beneficiária da norma isentiva.

2.2.2 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

O princípio constitucional da anterioridade possui previsão no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c” da CF/88. A estipulação de lapso temporal obrigatório entre as datas da publicação do ato normativo e o início de sua produção de efeitos resguarda a legítima expectativa dos contribuintes, tornando possível que os mesmos sejam cientificados antecipadamente e possam moldar seus comportamentos em conformidade com as novidades do ordenamento jurídico para o exercício seguinte e/ou após o prazo de noventa dias.

A observância desse princípio pelos entes federados, tal como o da legalidade, permite que os contribuintes ou potenciais contribuintes conheçam cada modificação no regime tributário aplicável a si, seja quanto à criação, majoração ou desoneração. Esse conhecimento prévio é essencial, pois permite que os pagadores de tributos, destinatários das normas e polo hipossuficiente nas relações jurídicas com as Autoridades Fazendárias, possam prever como se darão as futuras obrigações tributárias que lhes serão imputadas caso pratiquem as condutas previstas como hipóteses de incidência, possibilitando o planejamento.

Ademais, as revogações de incentivos fiscais possuem na prática os mesmos efeitos da instituição e majoração tributária e portanto também devem observar as diretrizes do referido diploma constitucional. Na sua inobservância, estar-se-á diante de flagrante arbitrariedade estatal, por permitir-se que as autoridades possam a todo tempo e sem aviso prévio intensificar ou aliviar a tributação ao seu livre dispor, o que obviamente causaria incerteza, imprevisibilidade, desconfiança e, afinal, insegurança jurídica. Outrossim, obrigatória a observância das anterioridades de exercício e nonagesimal na instituição e revogação de incentivos fiscais, excepcionando-se tão somente as meras alterações de alíquotas daqueles tributos cujo próprio Texto Constitucional dispõe sobre a sua inaplicabilidade.

Sob a mesma guarda da segurança jurídica, decorrem ainda outros princípios essenciais aplicáveis ao direito tributário e aos incentivos fiscais, como o da *anualidade* e *irretroatividade*.

Sobre aquele, concernente ao campo do Direito Orçamentário, em breves palavras, consiste na necessidade de autorização anual orçamentária do Poder Legislativo para que possam ser cobrados tributos no próximo exercício, dando conhecimento público da destinação dos respectivos recursos.

2.2.3 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

Já o princípio da irretroatividade preceitua que as normas tributárias de instituição ou majoração só poderão fazer incidir-se sobre os fatos ocorridos posteriormente ao início do período de sua vigência, devendo portanto estar apta no plano eficaz desde antes do momento em que se perfaz o fato que qualifica juridicamente, ou seja, anteriormente à ocorrência do fato gerador²⁴, ao arripio do art. 150, inciso III, alínea “a” da CF/88.

Em outras palavras, as situações jurídicas anteriores à vigência da norma não poderão por esta serem atingidas, porquanto isso acarretaria em extrema insegurança e temeridade nas diversas atividades econômicas e relações intersubjetivas. Ao ato jurídico perfeito, devem ser aplicadas as regras vigentes à época de sua perfeição, caso contrário estar-se-ia solicitando que o contribuinte conhecesse a norma que lhe seria futuramente aplicável aos atos praticados previamente.

Também deve-se ter muita cautela na interpretação do artigo 106 do CTN, que admite a retroatividade da lei em algumas hipóteses, principalmente na situação prevista no inciso I, ao tratar de normas de caráter *estritamente interpretativo*. É prudente considerar que não há palavras inúteis na lei e que toda norma editada e publicada possui alguma inovação subjacente, ainda que encoberta por um suposto caráter estritamente interpretativo, que a princípio não crie, modifique ou suprima direitos.

Isso porque a nova interpretação suscitada por tal norma costumeiramente enseja nova tributação ou majoração, havendo uma tênue e delicada interseção entre a estrita interpretação e a modificação do direito ali disposto. Sobre o polêmico tema, vale destacar o que diz o autor Hugo de Brito Machado (2017):

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 36.

Lei interpretativa é aquela que não inova, limitando-se a esclarecer dúvida surgida com o dispositivo anterior. Se dúvida havia – e tanto havia que o próprio legislador resolveu fazer outra lei para espancar as obscuridades ou ambiguidades existentes no texto anterior -, não é justo que se venha punir quem se comportou de uma ou de outra forma dentre aquelas que se podiam admitir como corretas em face do texto antigo. Daí a exclusão de penalidades.

Tal exclusão – é importante insistir neste ponto de grande relevância – não é absoluta, como poderia parecer da leitura do art. 106 do Código. Ela diz respeito à má interpretação da lei, não à sua total inobservância. Admitindo-se, por exemplo, que em face de algum dispositivo da legislação do IPI se tenha dúvida sobre a necessidade de emitir o documento “a” ou o documento “b”, e que dispositivo novo, interpretativo, diga que no caso deve ser emitido o documento “b”, não se aplica qualquer penalidade a quem tenha emitido o documento “a”. Mas quem não emitiu documento algum – nem “a”, nem “b” – está sujeito à penalidade, não se lhe aplicando a exclusão de que trata o art. 106 do Código.

Nota-se que há uma zona cinzenta entre a inobservância da norma pelos contribuintes - passível de sanção - e a interpretação equivocada da mesma por uma obscuridade derivada do próprio legislador, o que não deve ensejar penalidades ao sujeito passivo, sob pena de afronta à segurança jurídica. Menos conturbadas são as situações do inciso II do mesmo artigo 106, que possibilita a retroatividade da lei mais benéfica (*lex mitior*), mas somente às situações não julgadas em definitivo - o que mais uma vez evidencia a preocupação com a necessidade de proporcionar segurança jurídica aos jurisdicionados.

2.3 PRINCÍPIO FEDERATIVO

É notável a normatividade exercida pelo pacto federativo sobre todas as questões atinentes ao Direito Público, possuindo, assim como a segurança jurídica, qualidade de princípio constitucional, inclusive consignado como cláusula pétrea. Propondo-se a assegurar equilíbrio dinâmico entre as pessoas políticas da República, possui previsão no art. 1º da CF/88 e assinala a elementar premissa constitucional de igualdade jurídica entre os entes da federação, cuja coexistência harmônica e independente confere a cada um a capacidade de exercer suas respectivas competências constitucionalmente atribuídas, não havendo hierarquia entre eles ou suas normas.

A repartição federativa implica em certas vantagens ao afastar a concentração excessiva de poderes e atribuições numa mesma autoridade centralizada, obstaculizando totalitarismos e facilitando a participação popular plural nas tomadas de decisão política em âmbito regional e nacional, considerando que muitos segmentos não conseguiriam dar voz aos seus pleitos de

forma majoritária em todo o país. Por outro lado, alguns conflitos podem surgir entre as unidades da federação, resultando no chamado federalismo competitivo e, no âmbito tributário, na guerra fiscal.

Dessarte, propõe a nossa Constituição o federalismo cooperativo, mas a solidariedade idealística entre os entes é posta em risco a todo tempo, sempre que se vislumbra desequilíbrios e conflitos entre as pessoas políticas, seja em termos de competências a eles designadas constitucionalmente, seja quanto às capacidades orçamentárias para o seu cumprimento. Quando isso ocorre, um ente acaba colocando outro em situação de subordinação e vulnerabilidade, rompendo-se com as diretrizes constitucionais do princípio federativo²⁵.

Visando ao reestabelecimento do equilíbrio federativo, o Texto Constitucional estipula algumas estratégias de equiparação, como a repartição das receitas tributárias e as transferências intergovernamentais, de modo a manter a autonomia e independência entre os entes ao mesmo tempo em que os conduz a uma atuação mais harmônica e cooperativa. Ainda assim, vale dizer que tal sistema ainda não é capaz de restaurar plenamente a almejada isonomia entre as pessoas políticas, sendo perceptível que aqueles com maior arrecadação conseguem implementar com mais facilidade as suas políticas públicas enquanto os demais desdobram-se para garantir o mínimo existencial de seus cidadãos no âmbito de suas atribuições.

De qualquer forma, é devida a aplicação das regras constitucionais de competência tributária ao sistema de incentivos fiscais, sendo inadmissível a instituição desconforme, pois a violação do pacto federativo implica na violação de um dos próprios fundamentos de validade do instituto, que nada mais é do que uma das formas de exercício dessa competência. Visando a proteção da solidariedade federativa estipulada na Carta Magna, a regra é que somente o ente que detém a competência para instituir o tributo é que poderá desonerar os respectivos contribuintes, exercendo essa mesma competência no sentido da não tributação.

2.3.1 VEDAÇÃO ÀS DESONERAÇÕES HETERÔNOMAS

²⁵ REI, José Anijar Fragoso. **Benefícios fiscais de ICMS para a efetivação de direitos fundamentais**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 30.

É nesse sentido que o princípio federativo consigna a proibição de concessão de isenções heterônomas, o que demarca a referida simetria na repartição de competências constitucionais tributárias no sistema de incentivos fiscais. São admitidas pelo ordenamento, em regra, somente as isenções autônomas (ou autonômicas), que correspondem ao exercício de competência de tributação de um certo ente no sentido de não tributar. Por outro lado, as isenções concedidas com relação a tributo de competência alheia são vedadas, à vista do preceito do art. 151, inciso III da CF/88.

Em que pese a Constituição fazer referência apenas à vedação da União com relação aos tributos dos demais entes, trata-se de regra aplicável a todos, reciprocamente, e com relação a todas as espécies tributárias e, ainda, a todos os institutos desonerativos que podem ser utilizados como incentivos fiscais. Nas palavras do autor Eduardo Sabbag (2015)²⁶:

Em verdade, trata-se de mais uma garantia que garante o pacto federativo quando obsta a interferência de entes maiores no plano arrecadatório dos menores, colocando em xeque sua autonomia. Tal intromissão foi negada no dispositivo constitucional à exclusiva situação de isenção, nada obstante a que estendamos a proibição a outros institutos desonerativos, os quais a vedação também deve abranger – *v.g.*, anistia, remissão, concessão de crédito presumido, etc.

Em tempo, o dispositivo se endereça tão somente à União, não nos impedindo, igualmente, de vê-lo estendido aos Estados-membros, por exemplo, com relação aos tributos municipais. A lógica jurídica deve prevalecer.

São exceções a essa vedação, que não afrontam o princípio federativo, i) o disposto no art. 156, §3º, inciso II da CF/88, que permite que a União conceda, por lei complementar, isenções de ISS sobre exportações de serviços e ii) as isenções de tributos estaduais e municipais concedidas pela União ao exercer papel de pessoa política de Direito Internacional (e não de Direito Público Interno), quando celebra tratados e convenções internacionais.

Ainda há outra ressalva, muito criticada no meio doutrinário, qual seja a possibilidade expressa no art. 152, inciso I, alínea “b” do CTN de concessão de moratórias heterônomas pela União, muito embora não se tenha notícia da aplicação de tal polêmico dispositivo até então.

2.3.2 CONVÊNIOS DE ICMS E O PACTO FEDERATIVO

²⁶ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Limites formais à concessão de incentivos fiscais**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 101.

Em qualquer estudo sobre incentivos fiscais, impossível deixar falar sobre a obrigatoriedade, estipulada na Constituição, de celebração de convênios entre os estados da federação e o Distrito Federal nas desonerações tributárias em matéria de ICMS. É um dos principais tópicos atinentes ao pacto federativo, federalismo cooperativo, solidariedade federativa e guerra fiscal, penetrando com frequência nas discussões que envolvem incentivos fiscais ou qualquer outra modificação que as unidades federativas pretendam realizar na cobrança desse imposto, que possui uma série de particularidades.

Associada ao princípio federativo, essa obrigatoriedade detém envergadura constitucional como se constata pela leitura do art. 155, §2º, XII, “g” da CF/88, a ser aplicado em conjunto com as disposições da LC nº 24/1975²⁷, que foi recepcionada pela atual Ordem Constitucional. Dispõem os referidos diplomas ser rigorosamente necessária a concordância de todos os entes tributantes do ICMS, mediante celebração prévia de convênio no âmbito do CONFAZ, para que possam ser posteriormente ratificados e concedidos quaisquer incentivos fiscais desse tributo.

Trata-se justamente de uma das ferramentas que o federalismo brasileiro possui para assegurar o já mencionado equilíbrio dinâmico federativo, sendo que alguns autores festejados, como Ives Gandra²⁸, chegam inclusive a declarar que o referido mecanismo consiste em cláusula pétreia constitucional inserida no princípio federativo. É de suma importância o conhecimento e estudo acerca desta obrigatoriedade e do mecanismo em si, pois verifica-se que inúmeros incentivos fiscais concedidos no passado já foram impugnados e extintos perante o Judiciário por conta do seu não atendimento ou pela ocorrência de vícios na celebração do convênio.

Exemplificando, só em relação ao Estado do Rio de Janeiro, inúmeros incentivos fiscais de ICMS nas modalidades de anistia, isenção, redução de alíquota e concessão de crédito presumido já foram declarados inconstitucionais pelo STF, mediante ações propostas por outros

²⁷ BRASIL, **Lei Complementar nº 24 de 7 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 09 jan. 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 08 abr. 2020.

²⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. vol. 16. São Paulo: Dialética, 2012. p. 201.

estados da federação. Em geral, tais incentivos foram instituídos unilateralmente pelo estado, de modo a atrair empresas para o seu território a partir de meras leis e decretos estaduais desonerando os contribuintes do imposto, sem prévia aprovação pelo CONFAZ, a exemplo dos incentivos apreciados nas ADI's nº 2.906/RJ, 2.376/RJ, 3.674/RJ, 3.413/RJ e 3.664/RJ²⁹.

Em que pese os convênios serem propostos e celebrados por membros do Poder Executivo (Secretários de Fazenda), não se vislumbra afronta à competência constitucional exclusivamente legislativa de tributação/exoneração. Entende-se que tais convênios não criam ou extinguem direitos, mas tão somente autorizam que os entes celebrantes possam, por meio de suas Assembleias Legislativas, ratificar esses acordos por decreto legislativo, exercendo (ou não) a sua competência tributária de forma plena, evitando-se, por meio desse procedimento preliminar, a guerra fiscal e situações de vulnerabilidade entre si.

Por fim, na mesma linha das considerações tecidas acerca do princípio da legalidade e do requisito de isonomia entre as formas normativas, a celebração de novo convênio também é indispensável para que se torne a desautorizar os estados da federação a concederem aqueles incentivos fiscais permitidos em convênio anterior, devendo-se sempre observar, é claro, os princípios da anterioridade e irretroatividade, já que a revogação de incentivos implica nos mesmos efeitos da criação e majoração tributárias e interage com o sobreprincípio da segurança jurídica.

2.3.3 PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA DE TRIBUTAÇÃO

Ainda atrelado ao princípio federativo, outra diretriz interage com o sistema de incentivos fiscais e está prevista no Texto Constitucional no artigo 151, inciso I, que é o da uniformidade geográfica de tributação. A redação deste dispositivo é eminentemente autoexplicativa, tendo-se como principal objetivo afastar eventual tratamento tributário favorecido exclusivamente a um determinado ente por motivações inconstitucionais, a exemplo do apadrinhamento político.

Essa diretriz assinala a vinculação de um regime tributário único a todos os entes federativos, excepcionando-se, contudo, as políticas fiscais voltadas para as regiões

²⁹ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Limites formais à concessão de incentivos fiscais**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 115-117.

socioeconomicamente menos desenvolvidas, nas quais, em razão dessas disparidades, podem ser instituídos incentivos fiscais diferenciados desde que estejam em conformidade com o projeto político nacional de fomento às referidas regiões díspares. Não havendo justificativas de respaldo constitucional, estar-se-á diante de um incentivo fiscal inconstitucional, passível de impugnação perante o Poder Judiciário.

Vale menção ao autor Kiyoshi Harada³⁰, que elucida os preceitos do princípio da uniformidade geográfica da tributação de forma cristalina:

Esse princípio decorre da unidade política do Estado Federal Brasileiro, que faz com que o território nacional se apresente como um todo do ponto de vista econômico. Uniformidade de tributo federal não significa que não possa haver discriminações, isto é, que todos devem pagar exatamente igual. O que o referido princípio veda é a discriminação de tributo federal em virtude do lugar da ocorrência do fato gerador. Isto quer dizer, por exemplo, que o imposto sobre a renda, que incide sobre os ganhos de capital, deve ser o mesmo no Estado de São Paulo, no Estado do Paraná e em outros, em termos de base de cálculo de alíquota. Entretanto, a Carta Política de 1988, ao contrário das anteriores, ressalva a outorga de incentivos fiscais destinados a promover o desenvolvimento socioeconômico integrado do território nacional como um todo.

Por meio de todas essas diretrizes constitucionais - e outras, que não foram aqui mencionadas por incidirem em menor ocorrência no âmbito dos incentivos fiscais – consignase o princípio constitucional federativo na qualidade de um dos pilares da República. O pacto federativo, como se pode ver, é cláusula crucial do regular funcionamento das instituições do país de forma a manter uma relação independente e harmônica entre os sujeitos de poder, e possibilita que a nação possa trabalhar na construção de um projeto político unificado, que atenda aos interesses de toda a população, sem distinções em razão de localização, poder de influência ou outras motivações descabidas.

2.4 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Disposto no artigo 150, inciso II da CF/88, a observância do princípio da isonomia também assume papel essencial, porquanto inúmeras potenciais violações constitucionais podem ser perpetradas na concessão injustificada de incentivos fiscais, tendo-se por objetivo o

³⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 296.

mero favorecimento exclusivo de um indivíduo ou grupo em detrimento de outros que exerçam a mesma atividade empresarial ou possuam idênticos sinais presuntivos de riqueza.

Desse modo, qualquer tratamento desigual entre contribuintes, seja ou não mediante incentivos fiscais, deve ser constitucionalmente justificado, de forma a compatibilizá-lo com os demais valores presentes no Texto Constitucional. Assim como o princípio federativo, o princípio da isonomia deve permear desde os procedimentos de elaboração das normas desonerativas até a sua implementação e fiscalização.

Ademais, ambos denotam a necessidade de coexistência paritária e equivalente entre os entes federativos e entre os sujeitos passivos das obrigações tributárias. Enquanto o princípio federativo preza pelo equilíbrio entre as pessoas políticas da República, o princípio da isonomia afasta o tratamento injustificadamente desigual entre os contribuintes que se encontrem em equivalente situação econômica.

Em outras palavras, o princípio da isonomia assinala o tratamento igualitário entre os destinatários das normas tributárias que possuam igualdade de condições de suportar os ônus da tributação na mesma proporção, proibindo, por exemplo, incentivos que favoreçam exclusivamente uma sociedade em detrimento de outras que atuem no mesmo mercado. Um incentivo fiscal concedido nestes moldes deverá ser impugnado perante o Judiciário, excepcionando-se aqueles casos em que haja algum outro fundamento de validade constitucional que justifique o tratamento diferenciado.

Ainda, em razão do requisito de isonomia entre as formas normativas, a justificativa para que haja tratamento diferenciado de um indivíduo ou sociedade em detrimento de seus semelhantes deve possuir *status* constitucional, pois somente uma diretriz constitucional poderá excepcionar outra, que no caso é o princípio da isonomia. É o caso do princípio que será visto a seguir, o da capacidade contributiva, que possui o condão de excepcionar a regra formal da isonomia.

Vale, por fim, mencionar a potencial função sociocultural dos incentivos fiscais (sempre com previsão na Constituição) ao aliviar a tributação sobre recursos de fomento a importantes programas de promoção da isonomia material no viés extraeconômico. Exemplo disso são os

incentivos a atividades atreladas à tutela de direitos difusos, como o meio ambiente ou o patrimônio histórico e cultural, e as reduções de impostos sobre doações a projetos sociais, como o previsto no art. 260 do Estatuto da Criança e do Adolescente.

2.5 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Por fim, um último importante princípio constitucional tributário merece ser destacado, qual seja o da capacidade contributiva. Ao arrempio do art. 145, §1º da CF/88, os impostos devem ser exigidos na proporção da capacidade econômica do contribuinte, como decorrência da antijuridicidade da tributação confiscatória e pela necessidade de garantia ampla do mínimo existencial aos contribuintes.

Tudo isso se propõe a assegurar a almejada justiça social e fiscal, conjugando-se os princípios da isonomia e da capacidade contributiva no direcionamento das formas de exercício da competência tributária, como a concessão de incentivos fiscais. Nesse sentido, aduz Piva (2018)³¹ que:

A busca pelo equilíbrio da tributação, desse modo, é alcançada com a observância desses princípios tanto na tributação em si, como na desoneração tributária, ou seja, no exercício da competência tributária. Incentivos fiscais são instituídos com várias funções, dentre elas como instrumentos para equilibrar a desigualdade na distribuição do ônus tributário.

Assim, o princípio constitucional da isonomia, caracterizado pela neutralidade de tratamento em relação a todos os contribuintes, é mitigado por outro princípio com previsão constitucional, qual seja o da capacidade contributiva, de modo a distribuir-se a carga tributária de forma equilibrada e dinâmica, aliviando-se os que carecem de fatos signo-presuntivos de riqueza, especialmente patrimônio e a renda. Por meio dessas estratégias, o exercício da competência tributária busca a tributação materialmente isonômica, promovendo-se justiça social e fiscal.

Outrossim, na proporção de suas possibilidades de contribuir com a arrecadação pública, a tributação recairá proporcionalmente de forma mais energética sobre aqueles que podem

³¹ PIVA, Sílvia Helena Gomes. **Incentivos fiscais: uma visão normativa**. 1. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2018. p. 208-209.

fomentar os cofres públicos sem sentir tanto o peso da tributação, aliviando-se os demais, cuja tributação na mesma proporção resultaria num cerceamento excessivo à propriedade e liberdade, atentando contra princípios cruciais da República, como o da dignidade da pessoa humana.

Neste ponto, já é possível compreender o que são os incentivos fiscais e seu funcionamento; quais são suas diferentes espécies jurídicas de efetivação e os atributos que os discernem das demais medidas desonerativas. Também, foi explicitada a fundamentação de validade que insere o instituto no contexto da Ordem Constitucional pós-positivista vigente, esclarecendo-se como deve ocorrer a sua elaboração, fiscalização e aplicação mediante a aplicação das regras e exceções constitucionais, decorrentes dos principais princípios constitucionais tributários. Adiante, serão feitas análises sobre casos concretos que suscitam discussões sobre o instituto, trazendo-se à realidade prática o conhecimento desenvolvido até então neste trabalho.

3. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL SOBRE O TEMA

Tem sido demonstrado reiteradamente ao longo deste trabalho que os incentivos fiscais são uma ferramenta jurídico-política muito inserida na seara pragmática, havendo curta legislação que normatize o seu funcionamento de forma geral e em abstrato. Por essa razão, é fundamental o estudo das experiências nacionais atuais e pretéritas com o instituto, já que a partir delas é possível extrair lições e verdadeiros aprendizados quanto ao que é considerado, sobretudo pelo Judiciário, plausível, lícito e constitucional de se fazer ao se trabalhar com tal ferramenta.

Através dessa análise, os problemas mais ocorridos na sua concessão serão colocados em evidência, oportunizando que o intérprete possa ter um olhar mais atento e crítico diante das discussões suscitadas acerca do tema. É essencial que esse aprendizado seja disseminado de modo a evitar os inúmeros prejuízos que recaem sobre os contribuintes e sobre o próprio ente federativo a partir das declarações posteriores de inconstitucionalidade de incentivos fiscais concedidos em desconformidade com o ordenamento jurídico, ainda mais quanto àqueles que possuem vícios óbvios e evidentes, perpetrados pelo legislador.

A relevância deste estudo se constata, por exemplo, na redação da recentemente editada LC nº 160/2017³², cuja proposta é melhor regulamentar os procedimentos para celebração de convênios entre os estados e o Distrito Federal quanto aos incentivos fiscais de ICMS. Essa sistemática específica desta espécie tributária, como já adiantado no capítulo anterior, se propõe justamente a combater o federalismo competitivo e a chamada guerra fiscal entre os entes federados, em conjunto com as normas recepcionadas pela Constituição da também já mencionada LC nº 24/1975.

Ao verificar leis recentes deste gênero, nota-se que há uma preocupação nacional atual em coibir a instituição de incentivos fiscais viciados (neste caso do ICMS, *unilaterais*), sem o

³² BRASIL, **Lei Complementar nº 160 de 7 de agosto de 2017**. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais e altera a Lei no 12.973 de 13 de maio de 2014. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 08 ago. 2017. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp160.htm>. Acesso em: 08 abr. 2020.

devido crivo da deliberação entre todos os entes que tributam a mesma exação, já que isso suscitaria situações de vulnerabilidade, violando-se o pacto federativo consubstanciado no Texto Constitucional, que prega o federalismo cooperativo e harmônico, com independência e autonomia político-administrativa de cada um dos entes federados.

Leis desse tipo também demonstram a preocupação do legislador federal em estabelecer regras aplicáveis em momento anterior à edição das normas de concessão de incentivos, exatamente para que sejam evitados vícios formais e materiais de inconstitucionalidade, sendo muito difícil estipular sobre a modulação dos efeitos decorrentes destas normas contaminadas. Mesmo assim, é notável o inesgotável volume de ações em matéria tributária ainda pendentes de apreciação nos acervos dos tribunais estaduais, federais e superiores em que são questionados incentivos fiscais, tanto em sede de controle de constitucionalidade difuso como concentrado.

Vale, por fim, mencionar a facilidade em perceber que a esmagadora maioria das causas que tratam de incentivos fiscais em trâmite nos tribunais do país relacionam-se ao ICMS, quase sempre envolvendo a temática da guerra fiscal e a inobservância do regime de convênios do artigo 155, §2º, XII, alínea “g” da CF/88, da LC nº 24/1975 e da recente LC nº 160/2017. Passa-se, então, ao estudo analítico de alguns casos concretos contemporâneos envolvendo a temática de incentivos fiscais.

3.1 ADI Nº 5.929/DF: CONVÊNIOS DE ICMS – CONFLITO ENTRE PODERES

Esta ação foi proposta em 2018 pelo então Governador do Distrito Federal Rodrigo Rollemberg e julgada em fevereiro de 2020 pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal³³. Pugnavam-se pela declaração de inconstitucionalidade do §6º do artigo 135 da Lei Orgânica do Distrito Federal³⁴, que estipula a obrigatoriedade de homologação, pela Câmara Legislativa distrital, dos convênios celebrados pelo Poder Executivo do DF com os demais estados da

³³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Ação direta de inconstitucionalidade nº 5.929/DF**, Ministro Relator EDSON FACHIN, Sessão Plenária Virtual, julgado em 14 fev. 2020, publicado em 06 mar. 2020.

³⁴ DISTRITO FEDERAL. Câmara Legislativa do DF. **Lei Orgânica do Distrito Federal**. Diário Oficial do Distrito Federal, Brasília, DF, 09 jun. 1993, Suplemento. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=0&txtAno=0&txtTipo=290&txtParte=.>>. Acesso em 08 abr. 2020.

federação em matéria de ICMS. Tal homologação prévia consiste em requisito obrigatório para incorporação do convênio à legislação distrital, para que passe a produzir os efeitos jurídicos relacionados à concessão e revogação de isenções e das demais espécies tributárias utilizadas como incentivos fiscais.

O autor sustentou que o dispositivo violaria a cláusula pétrea do federalismo cooperativo, firmada na CF/88, já que o tributo em questão possui caráter nacional, sendo a norma impugnada também contraditória em relação ao artigo 4º da LC nº 24/1975, que possuiria regramento diferente sobre a mesma matéria ao exigir decreto, do Poder Executivo de cada unidade federativa, ratificando (ou não) o convênio celebrado para sua plena eficácia jurídica.

Logo, alegou que a necessidade de homologação pela Câmara Distrital implica em usurpação de competência legislativa da União, que seria o ente federado competente a editar normas gerais de direito tributário, sendo justamente a LC nº 24/1975 a norma geral que estipula as regras de internalização e eficácia desses convênios em matéria de ICMS. Portanto, as normas constitucionais supostamente violadas seriam aquelas dos artigos 146, III, “a” e 155, 2º, XII, “g” da CF/88, além do art. 60, §4º, que trata do pacto federativo no patamar de cláusula pétrea.

Aduziu, também, a violação dos artigos 2º; 61, §1º e 84, todos também da CF/88, já que haveria reserva da administração nesse assunto, decorrente do postulado da separação de poderes, sendo competência exclusiva do Poder Executivo a edição do decreto que ratifica o convênio por ele celebrado anteriormente, inclusive porque a homologação pelo Legislativo pode levar um lapso temporal acentuado de meses ou até anos, afrontando-se os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança consubstanciados no art. 5º, XXXVI da CF/88.

O autor enfatiza a mora do Legislativo nesse procedimento, até mesmo em convênios que estipulam a mera prorrogação de convênios anteriores. Desse modo, requereu nessa ADI, subsidiariamente, que ao dispositivo impugnado fosse outorgada interpretação conforme a Constituição, excluindo-se o requisito de homologação legislativa prévia aos convênios de mera prorrogação. Como forma argumentativa, o autor menciona um exemplo na peça exordial, que vale a pena ser reproduzido.

Tome-se, como exemplo, nesse sentido, o Convênio/ICMS n. 28/2015. Trata-se de um Acordo que prorrogou a eficácia do Convênio/ICMS n. 75/1991. Cuidava-se de um benefício tributário que vigeu no ordenamento jurídico distrital de 27/12/1991 a 31/05/2015 e, depois, de 12/12/2016 a 31/05/2017. O período compreendido entre 31/05/2015 a 12/12/2016, mais de um ano e meio, envolve justamente o interregno em que se aguardou a homologação de prorrogação de eficácia do favor fiscal pela Câmara Legislativa. Após a chancela parlamentar, não se sabe ao certo qual o tratamento tributário deve ser dado às situações compreendidas nesse período em que, supostamente, não houve a vigência do benefício tributário neste ente distrital. Deve se dar o tratamento fiscal regular? A prorrogação de eficácia possui efeitos retroativos? Deve-se proteger a confiança depositada pelos contribuintes? A demora da Câmara Legislativa importaria em referendo tácito do Acordo, permitindo a sua regular produção de efeitos independentemente da intervenção daquela Casa?

Diante das considerações principiológicas já feitas no presente trabalho, especialmente no que tange o princípio federativo; legalidade e os convênios em matéria de ICMS, a ação proposta pelo Governador pode parecer pretensiosa ou manifestamente improcedente à primeira vista. Contudo, algumas importantes reflexões podem e merecem ser feitas sobre os aspectos deste caso e do teor do acórdão do Plenário do STF, que julgou improcedentes os pedidos da ação.

Conforme já evidenciado, todos os incentivos fiscais submetem-se ao princípio da estrita legalidade, na medida em que o poder de tributar e de desonerar somente pode ser exercido através do instrumento formal imprescindível, que é a lei constitucionalmente competente. Apenas a lei poderá efetivar quaisquer alterações na expressão quantitativa da exação devida pelo contribuinte após a subsunção dos fatos signo-presuntivos de riqueza às hipóteses de incidência tributária, que também devem estar previstas como fato gerador na legislação.

Outrossim, é imprescindível à criação e majoração de tributos, bem como à concessão e revogação dos institutos jurídicos desonerativos, que os mesmos sejam efetivados mediante a edição de lei específica, atendendo-se à legalidade estrita tributária, ao arripio do comando constitucional dos artigos 150, §6º e 5º, II, ambos da CF/88, bem como do art. 97 do CTN.

Quanto ao ICMS, entram em cena algumas nuances já estudadas, decorrentes do pacto federativo. Ocorre que esse imposto é personagem de crucial protagonismo no arranjo político-jurídico institucional desenhado no país pelo Texto Constitucional. Para alguns, inclusive o Ministro Relator - nos termos de seu voto - o sistema federativo brasileiro ostenta algumas peculiaridades que acabam por obstaculizar a almejada solidariedade federativa entre os entes subnacionais.

O referido tributo incide sobre o consumo e possui caráter eminentemente nacional, todavia compete aos entes subnacionais - os estados e o Distrito Federal. De modo a mitigar as consequências maléficas dessa evidente contradição, criou-se o mecanismo de convênios entre esses entes federados, firmando a anuência entre os mesmos em prol da edificação harmônica e independente de uma política fiscal de âmbito nacional na tributação desta espécie, já que o ICMS se tornara verdadeiro instrumento bélico na chamada guerra fiscal.

Por essa estratégia, busca-se privilegiar o princípio federativo e resguardar a autonomia e igualdade política entre as pessoas políticas da federação, evitando-se a instauração do chamado federalismo competitivo pela concessão generalizada de desonerações e incentivos fiscais unilaterais por cada uma das unidades federadas, o que resultaria numa situação insustentável de competição federativa por meio da tributação.

Nesse sistema, a personalidade jurídica do ente federativo é representada perante o CONFAZ pela chefia do Poder Executivo, na pessoa do Secretário Estadual/Distrital de Fazenda. Vale dizer que o CONFAZ consiste em órgão de geração pragmática, ou seja, não houve normatização prévia que dispusesse sobre a sua estrutura e funcionamento. De qualquer modo, não se questiona que tal Conselho evidentemente não se trata de um órgão de caráter legislativo.

Por isso, os convênios celebrados não são de forma alguma espécie normativa apta a produzir, isoladamente, efeitos no ordenamento jurídico interno de cada um dos entes celebrantes, impactando nas situações e relações jurídicas de seus contribuintes. É cediço que um convênio, após a mera celebração pelo Poder Executivo, não poderia automaticamente criar, modificar ou extinguir direitos em matéria tributária, em razão do primado da legalidade estrita tributária.

Neste momento, surge a principal discussão suscitada no caso em análise. De quem seria a competência para internalizar o acordo celebrado pelo Poder Executivo no ordenamento jurídico do respectivo ente federado? No caso de submeter as disposições do convênio ao crivo do Legislativo, não se estaria diante de um potencial problema de segurança jurídica, levando

em consideração a frequente ocorrência de embates políticos entre esses poderes? O lapso temporal, provocado intencionalmente ou não, ameaça o postulado da segurança jurídica?

Toda essa problemática decorre da frágil solidariedade federativa que impera no Brasil. De qualquer modo, não se questiona a reserva constitucional de competência legislativa para internalização das manifestações resultantes desses convênios, que introduzem verdadeira carga normativa no ordenamento jurídico, criando, modificando e extinguindo direitos. Também não se questiona a proibição do Poder Legislativo de conferir ao Chefe do Executivo a prerrogativa extraordinária de dispor normativamente sobre tais institutos tributários.

Assim, como decorrência lógica do arcabouço principiológico constitucional, não cabe interpretar o artigo 4º da LC nº 24/1975 conferindo-se a competência de internalização do convênio a um mero decreto do Executivo. A concessão/revogação de incentivos fiscais de ICMS consiste em ato normativo complexo, exigindo a atuação interligada dos dois poderes, nas duas etapas de celebração e internalização. Os convênios possuem natureza autorizativa sem força normativa, devendo ser submetidos à apreciação do Poder Legislativo para que produzam de efeitos jurídicos sobre os contribuintes, servindo inclusive como medida de controle.

Curiosamente, o acórdão em análise ressalta que esse entendimento foi uma virada jurisprudencial, já que os incentivos fiscais costumavam ser internalizados por meros decretos do Executivo, e o próprio STF, na ADI nº 672-2-RJ³⁵, julgada em 1996, asseverou que a ratificação de convênios pelo Legislativo seria inconstitucional, tratando-se a desoneração de ICMS de uma exceção à exigência de lei específica.

Já na ADI 5.929/DF, o relator destaca que a necessidade de homologação legislativa do convênio preza também pela proteção do princípio da transparência fiscal, em cumprimento à obrigatoriedade de controle fiscal-orçamentário dos incentivos fiscais, nos termos da disposição do art. 14 da LRF. Segundo o dispositivo, os incentivos fiscais que impliquem em renúncias de

³⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Ação direta de inconstitucionalidade nº 672-2-RJ**, Ministro Relator CARLOS VELLOSO, Plenário do STF, julgado em 01 jul. 1996, publicado em 29 nov. 1996.

receita devem estar sempre acompanhados da respectiva estimativa de impacto orçamentário-financeiro nos primeiros exercícios de sua vigência.

O controle que deriva dessa norma denota a necessidade de planejamento na gerência das contas públicas, sendo também uma atribuição constitucional e legal do Poder Legislativo, o que novamente demonstra que o referido Poder deve atuar nos procedimentos e em todas as discussões atinentes à matéria de concessões e revogações de incentivos fiscais, já que estes produzem inegáveis impactos diretos e reflexos no orçamento público do ente federado que os institui.

Por fim, o relator conclui que os convênios consistem, portanto, em pressupostos formais cuja função é autorizar o exercício regular da competência de concessão/revogação de incentivos fiscais de ICMS, a serem concedidos, verdadeiramente, pelo Poder Legislativo na forma do veículo normativo competente, introduzindo-o na ordem jurídica estadual/distrital. Vale dizer que, assim como nos tratados internacionais, o veículo normativo utilizado é o decreto legislativo, cujas diferenças em relação à lei ordinária são meramente o espectro de atuação (assim como ocorre com a lei complementar) e a desnecessidade de sanção pelo chefe do Executivo.

Embora suscitado pelo autor da ação, nada foi ponderado no acórdão sobre as alegações acerca do lapso temporal levado pelo Poder Legislativo para homologação dos convênios meramente prorrogativos e sua relação com o sobreprincípio da segurança jurídica e a proteção à confiança. Dessa forma, nenhuma solução foi dada pela Corte, por exemplo, à situação supramencionada, que ensejou o pedido subsidiário, tratando dos interregnos temporais em que os convênios prorrogativos ainda não foram ratificados por decreto legislativo.

Outrossim, chama-se atenção para essa relevante lacuna no sistema de concessão e revogação de incentivos fiscais, que parece merecer alguma solução em regramento normativo, uma lei complementar que resolva situações como essa, indicando-se qual seria a norma aplicável nas hipóteses em que o convênio prorrogativo celebrado pelo Executivo e, após, incorporado pelo Legislativo, nada disciplinar sobre o lapso temporal de inexistência da norma.

À primeira vista, seguindo a teoria geral do Direito e os princípios constitucionais tributários estudados, é mais conservador afirmar que inexistia neste íterim a norma desonerativa, sendo então aplicável o tratamento fiscal regular do ICMS, atendendo-se ao postulado da legalidade estrita, já que, se inexistia a norma isentiva, não poderia haver isenção, já que a mesma somente pode decorrer do veículo normativo competente - a lei existente, válida e eficaz.

Contudo, também não parece totalmente desarrazoado admitir que a prorrogação desses convênios possa produzir efeitos retroativos pensando-se na estabilidade, confiança e certeza (elementos-chave do sobreprincípio da segurança jurídica) dos contribuintes. Não se está afirmando que o pagador de tributos pode presumir com plena segurança que os convênios prestes a atingir seu termo final tornarão a ser reincorporados à legislação estadual ou distrital. Contudo, parece razoável admitir que o contribuinte tenha uma expectativa logicamente plausível de que o convênio prorrogativo, já celebrado pelo Executivo, não leve um lapso temporal de meses ou anos até a edição do decreto legislativo introdutor da norma.

É verdade que não se poderia falar, nesses casos, de direito adquirido ou de legítima expectativa de direito. No entanto, como o tema dos incentivos fiscais se insere muito na seara pragmática, deve-se levar em consideração tais aspectos, bem como as consequências práticas decorrentes do lapso temporal de inexistência da norma desonerativa, ainda mais considerando que a mesma tornou a produzir os mesmos efeitos de antes. Há de se pensar, novamente, nos gravames assumidos pelos contribuintes, que sempre precisam adequar suas atividades de modo a se planejar para o futuro deferimento e gozo do incentivo.

O ponto central de debate é que não parece haver algum motivo para a inexistência da norma neste intervalo. A lacuna decorre única e exclusivamente por uma demora das instituições públicas na reafirmação do incentivo fiscal, por motivações estranhas às finalidades extrafiscais do instituto, deixando o contribuinte em situação de incerteza e instabilidade quanto ao regramento ao qual será submetido.

Torna-se a ressaltar que o Direito Tributário, assim como o Constitucional, cumpre a função de instituir mecanismos em defesa dos destinatários das normas emanadas pelo Estado, garantindo-lhes direitos fundamentais e balizando as prerrogativas do poder público. Seria

inadequado interpretá-lo de modo a prejudicar os contribuintes puramente por motivos inerentes ao mecanismo de celebração dos convênios, ainda mais considerando que muitas vezes essa demora se dá meramente por motivações políticas, por razões completamente alheias à vontade do contribuinte, em que há conflito de interesses entre Executivo e Legislativo.

Portanto, este recente julgado coloca em tela essa importante obscuridade a ser discutida no âmbito legal, afirmando se a mora legislativa importaria em referendo tácito da prorrogação do convênio anteriormente válido e eficaz ou não, devendo o novo convênio disciplinar acerca do interregno de inexistência da norma desonerativa. A complexidade da legislação tributária é notável, porém questões como essa não podem comportar lacunas potencialmente prejudiciais à segurança jurídica. Por fim, também não parece adequado que o Judiciário preencha essa lacuna, que evidentemente trata de um assunto de escopo da legislação complementar.

3.2 ADI Nº 3.779/PA: INCENTIVOS FISCAIS UNILATERAIS EM MATÉRIA DE ICMS

Esta ADI foi proposta em 2006 pela Procuradoria-Geral da República e julgada procedente pelo Plenário do STF em agosto de 2019³⁶. Requeria-se a outorga de interpretação conforme a Constituição aos artigos 4º - de idêntico teor - de quatro Leis Estaduais do Pará, nºs 6.882, 6.883, 6.884 e 6.885, todas de 2006, que possibilitavam creditamentos de ICMS na forma de incentivos fiscais em atividades relacionadas, respectivamente, à pecuária, indústria do pescado, agroindústria e indústria em geral, como medida de desenvolvimento socioeconômico e verticalização econômica das mesorregiões paraenses.

Nenhum convênio interestadual havia sido celebrado autorizando tais incentivos, motivo pelo qual estar-se-ia violando o art. 155, §2º, XII, “g” da CF/88 e as disposições da LC nº 24/1975. O teor destes dispositivos, idêntico em todas as referidas quatro leis, cuja diferença era apenas o setor empresarial previsto em cada uma delas, era o seguinte:

Art. 4º. O tratamento tributário de que trata o art. 1º será outorgado nas seguintes modalidades:

I – **diferimento** do recolhimento do imposto incidente nas operações internas de:

a) insumo destinado ao processo produtivo do empreendimento;

b) energia elétrica proveniente de fontes alternativas, destinada ao processo produtivo

³⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Ação direta de inconstitucionalidade nº 3.779/PA**, Ministro Relator ALEXANDRE DE MORAES, Plenário do STF, julgado em 30 ago. 2019, publicado em 04 dez. 2019.

do empreendimento;

c) nas importações do exterior de insumo destinado ao processo produtivo do empreendimento;

II – **crédito presumido**, calculado sobre o imposto apurado, nas saídas dos produtos beneficiados e industrializados no Estado do Pará, com vedação de quaisquer créditos fiscais, excetuados os decorrentes das aquisições de insumo e frete;

III – **redução da base de cálculo** nas operações realizadas pelo empreendimento;

IV – **isenção** do pagamento do imposto:

a) nas operações interestaduais de máquinas e equipamentos para integração ao ativo imobilizado do empreendimento, relativamente ao diferencial de alíquota;

b) nas importações do exterior de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado do empreendimento;

V – **suspensão** do imposto incidente na importação do exterior e nas aquisições interestaduais, relativamente ao diferencial de alíquota, de máquinas e equipamentos para integração ao ativo imobilizado do estabelecimento, nos termos previstos no regulamento. (**grifou-se**)

Curiosamente, no curso do feito, a Procuradoria-Geral da República requereu o aditamento da inicial ante a revogação das leis impugnadas e a edição de novas leis com semelhante teor, também em seus artigos 4º, quais sejam as Leis Estaduais do Pará nºs 6.912, 6.913, 6.914 e 6.915, todas de 2006, o que foi deferido pelo Ministro Relator para fazê-las constar como novo objeto da ação direta de inconstitucionalidade. Eis o que os novos dispositivos dispunham:

Art. 4º. O tratamento tributário de que trata o art. 1º será outorgado nas seguintes modalidades:

I – crédito presumido;

II – redução da base de cálculo;

III – isenção;

IV – suspensão;

V – diferimento.

Em suas informações, o Governo do Pará e a Assembleia Legislativa sustentaram que a exigência de convênio autorizativo afrontaria a autonomia federativa do estado, potencializando a descabida subordinação dos entes subnacionais à União Federal, ente responsável pela edição de normas gerais sobre o assunto. Aduziram que a autonomia e independência do Pará nesse assunto seria essencial, na medida em que grande parte dos empregos, renda e desenvolvimento do estado se deviam ao instituto, que também era responsável por uma grande parcela do aumento de sua arrecadação tributária.

Também, alegaram que os estados mais pobres da Federação – especialmente do norte, nordeste e centro-oeste - possuem grande dependência do instituto, pois somente conseguem ser mais atraentes às empresas que os demais estados através da concessão de incentivos fiscais como o tratado nesta ADI. Mencionam que, até então, as empresas incentivadas pelo estado

havia promovido um investimento no território paraense de aproximadamente seis bilhões de reais e gerado mais de cento e cinquenta mil empregos diretos e indiretos.

Neste caso, não merece grandes divagações o fato de que se está diante de desonerações tributárias de ICMS efetivadas unilateralmente pelo Estado do Pará, já que as mesmas não foram submetidas ao crivo do procedimento constitucional previsto no art. 155, §2º, XII, “g” da CF/88 e na LC nº 24/1975. Como já explicitado neste trabalho, os institutos desonerativos no âmbito desse imposto submetem-se ao princípio da reserva legal e ainda ostentam a peculiaridade da deliberação autorizativa prévia do CONFAZ para que sejam validamente concedidos, como verdadeiro pressuposto ao regular exercício da competência desonerativa e forma de inibição da guerra fiscal.

Contudo, o caso em análise, assim como o anterior, suscita alguns questionamentos e indagações, desta vez acerca da interação entre o sistema de incentivos fiscais e o princípio federativo. É certo que o Texto Constitucional outorga competências tributárias a cada um dos entes federados, de modo que as pessoas políticas possam dispor da renda necessária para desempenhar suas atribuições outorgadas pela Constituição, com autonomia política, orçamentária e administrativa, sem serem colocados em situação de vulnerabilidade ou subordinação quanto aos seus pares ou aos demais.

Como afirmado nos primeiros capítulos deste trabalho, a estrutura estatal confeccionada pela Constituição de 1988 tem como premissa uma atuação positiva, prestacional, na qual os entes federados assumem uma vasta abrangência de competências a serem cumpridas em âmbito local, regional e nacional, respectivamente. Dessa forma, não se pode negar que os mesmos devem obrigatoriamente dispor de equilíbrio e estabilidade orçamentário-financeira para que consigam implementar políticas públicas sociais, que são mais onerosas ao erário público do que as meras obrigações absentéistas.

Com efeito, verifica-se frequentemente na federação brasileira municípios em situação de vulnerabilidade frente aos estados e estados na mesma situação frente à União Federal, sendo que esta última costuma deter de forma contínua uma arrecadação comparativamente mais robusta e previsível, até mesmo pela natureza inelástica dos tributos de sua competência. As massivas contribuições e os impostos sobre a renda compõem grande parte da arrecadação da

União, que ainda dispõe de outras relevantes exações dotadas de extrafiscalidade, que fazem com que a mesma possa juridicamente manuseá-los unilateralmente, realizando todos os ajustes necessários em prol de uma tributação equilibrada em escala nacional.

Contudo, quanto aos estados e municípios, cujos principais instrumentos de arrecadação são o ICMS e o ISS, impostos altamente complexos incidentes sobre o consumo, há inúmeros conflitos não só com os contribuintes, mais ainda entre si, em nefastas disputas federativas, porquanto o pacto federativo constitucional, que se pauta na cooperação harmônica e na solidariedade federativa, não conseguiu plena eficácia até o presente momento pelos instrumentos jurídicos existentes.

O mecanismo de celebração de convênios autorizativos em matéria de ICMS consiste em instrumento crucial de resolução das históricas guerras fiscais na federação, contudo trata-se de um sistema que não é perfeito, sendo ainda necessária uma série de aperfeiçoamentos no sentido de dirimir disputas arrecadatórias entre os estados e o DF, como se vislumbra nos exemplos do presente trabalho. É evidente que há unidades federativas insatisfeitas, especialmente nas regiões menos desenvolvidas, que se sentem desfavorecidas no âmbito dos acordos do CONFAZ por possuírem menor capacidade de barganhar frente aos estados que mais arrecadam, o que os leva a tomar decisões erradas em matéria de incentivos fiscais. Isso tudo é exponencializado por eventuais disputas políticas e partidárias, que prejudicam ainda mais o princípio federativo.

É cediço que há no Brasil uma histórica disparidade socioeconômica entre as diferentes regiões, sendo certo que o sul e o sudeste do país - apesar de uma recente mitigação por intermédio da União através de incentivos fiscais federais principalmente nas regiões norte e nordeste - possuem mais infraestrutura, mercado e outros atrativos à alocação de recursos e empreendimentos. Ainda que seja medida totalmente descabida, não é difícil compreender os motivos pelos quais os estados mais vulneráveis tentam, a todo tempo, instituir incentivos fiscais unilaterais em matéria de ICMS, seu principal produto de arrecadação, muitas vezes desafiando a constitucionalidade.

Diferentemente do que ocorre com a União, os estados não podem unilateralmente manusear a sua principal fonte de arrecadação, o ICMS, para instituir políticas fiscais de

fomento a determinados setores de acordo com as suas especificidades e atendendo aos seus contextos e peculiaridades. Somente com a concordância de todos os membros do CONFAZ é que um novo incentivo fiscal poderá ser autorizado e instituído. A guerra fiscal deve ser enfrentada. Ao mesmo tempo, devem ser observadas as peculiaridades regionais e locais ao longo do país e as necessidades contextuais de cada ente federado, inclusive como forma de atender às diretrizes constitucionais de desenvolvimento econômico nacional e da redução das desigualdades regionais socioeconômicas.

Trata-se de um assunto complexo e polêmico, com grande incidência de conflitos, mas o que transparece é a necessidade de que as políticas estaduais sejam pensadas de forma coordenada entre todos os estados, de forma a atender a cada uma das especificidades individuais. No caso do Estado do Pará, nos termos das manifestações do Governo e da Assembleia Legislativa nessa ação, os estados deveriam, idealmente, deliberar em conjunto refletindo sobre como costurar uma política fiscal coordenada entre os estados e o DF de modo que no território paraense fossem incentivados setores de exportação dos produtos de sua indústria e mineração, levando em consideração que estas são as principais atividades do estado.

Assim, o estado do Pará também deveria discutir com os demais sobre as contrapartidas a esses incentivos, de modo que cada unidade federativa possa exercer e fomentar seus respectivos setores que mais empregam e arrecadam, sempre se respeitando a livre iniciativa e concorrência entre os agentes econômicos desses setores, sem favorecimentos individualizados. Em outras palavras, é crucial pensar em outros mecanismos ou em como aprimorar os já existentes de modo a substituir o federalismo competitivo, em que cada ente federado pensa em soluções individualizadas para seus próprios problemas, pelo federalismo cooperativo apregoado no Texto Constitucional.

Isso deve ser feito com muita cautela e rigor técnico. Não se pode ignorar o risco, por outro lado, de que a União Federal edite leis complementares que causem exatamente o efeito reverso, aumentando-se o conflito, com normas que vulnerabilizem ainda mais os estados menos desenvolvidos da federação. De qualquer forma, trata-se de uma importante questão de política fiscal em âmbito nacional repensar o pacto federativo em vigor através dos mecanismos de exercício da competência de tributação e exoneração, a exemplo dos incentivos fiscais e do sistema de convênios em matéria de ICMS.

Um outro aspecto que insta reflexão no caso em análise é explorado no voto do Ministro Luís Roberto Barroso. Primeiramente, é necessário mencionar que apesar de a ação ter requerido a mera outorga de interpretação conforme à CF/88 aos artigos 4º das leis impugnadas, o acórdão julgou procedente a ação para declarar todas as novas quatro leis editadas pelo Estado do Pará integralmente inconstitucionais.

O Ministro observa que tais leis estiveram em vigor ao longo de todos os anos em que a ação esteve em trâmite, sem que tivessem sua eficácia suspensa por decisão e, portanto, produzindo efeitos sobre as relações jurídicas dos contribuintes. Vale ressaltar que havia pedido de medida cautelar pela suspensão dos efeitos da legislação impugnada na referida ação, no entanto foi adotado o rito do art. 12 da Lei nº 9.868/1999³⁷ e tal pedido deixou de ser apreciado pela Corte no início da tramitação da ADI, em 2006, vindo a ser o acórdão resolutivo do mérito exarado somente no ano de 2019.

Dessarte, o Ministro aduz em seu voto que deveria haver modulação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade exarada no acórdão, porquanto embora fosse cristalino o entendimento do STF quanto à matéria - no sentido da obrigatoriedade de celebração de convênio para concessão de incentivos fiscais de ICMS – as leis vigoraram durante anos com presunção de constitucionalidade, de modo que admitir a retroatividade dos efeitos do acórdão causaria prejuízos injustificados aos contribuintes, violando-se o sobreprincípio da segurança jurídica e da boa-fé.

Desse modo, o Ministro exercita a ponderação e sustenta pela observância dos referidos princípios na aplicação do comando constitucional do art. 155, §2º, XII, “g” da CF/88, de modo que os efeitos declaração de inconstitucionalidade sejam modulados para atingir tão somente as relações jurídicas ocorridas a partir da publicação da decisão.

³⁷ BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 nov. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm>. Acesso em: 08 abr. 2020.

Assim como no primeiro julgado, novamente exsurge discussão que envolve os efeitos da lei tributária no tempo e suas consequências em relação aos destinatários da norma extinta por declaração de inconstitucionalidade, que em regra produz efeitos retroativos. É certo que durante os aproximadamente treze anos em que os incentivos fiscais unilaterais de ICMS estiveram em vigor, uma série de contribuintes pautou as suas atividades e planejou seus investimentos de modo a atender os requisitos para gozo do incentivo, assumindo ônus e encargos.

Os contribuintes não poderiam prever a superveniente declaração de inconstitucionalidade das leis às quais estavam regularmente submetidos - existentes, válidas e eficazes - que dispunham sobre o tratamento tributário favorecido a essas atividades de maior relevância do estado. De igual modo, não seria apropriado esperar que os mesmos pautassem suas estratégias empresariais nas áreas incentivadas por conta dessa eventual incerteza.

Outrossim, mais uma vez se verifica a importância da precisão técnica e do estudo prévio à instituição de incentivos fiscais. Como se trata de uma decisão recente, não foi encontrada, pesquisando-se nos tribunais, nenhuma ação que discutisse os efeitos das leis declaradas inconstitucionais, contudo, em um contexto de crise, não surpreenderia se o Estado do Pará, por meio de uma atuação estritamente vinculada à literalidade da lei, buscasse constituir créditos de ICMS correspondentes à diferença dos montantes do imposto relativa aos incentivos fiscais declarados inconstitucionais, respeitando-se a prescrição quinquenal.

Já foi dito e vale enfatizar que são muitos os efeitos negativos que decorrem da declaração de inconstitucionalidade de um incentivo fiscal anteriormente concedido. A insegurança jurídica gerada no presente caso é incontestável, sendo compreensível que os incentivos fiscais em questão estão eivados de inconstitucionalidade por não terem sido permitidos em convênio interestadual e que, concomitantemente, os contribuintes, terceiros de boa-fé nessa estruturação de política fiscal, não podem ser penalizados diante dessa questão alheia ao seu domínio, por conta de um vício formal provocado e reparado pelas próprias instituições públicas, sendo que a norma regularmente atendida foi válida e eficaz durante anos com presunção de constitucionalidade.

Quanto à modulação dos efeitos da decisão, parece adequada a ponderação de princípios realizada pelo Ministro, a qual não foi seguida pelos demais do Plenário do STF. Contudo, um problema dessa magnitude poderia ser resolvido em sua origem, pelo aprimoramento do sistema de convênios ou pela reestruturação do pacto federativo brasileiro conforme já explicado, de forma que a solidariedade federativa seja finalmente seguida na prática pelas pessoas políticas da federação. Se novos casos, como o presente, seguirem surgindo na jurisprudência dos tribunais pátrios, o Poder Judiciário passará a ter grande parcela de ativismo em assuntos relevantes de tributação e de política fiscal em escala nacional, o que não parece ser o caminho mais adequado.

CONCLUSÃO

A partir da leitura da bibliografia selecionada e ao longo da elaboração do presente trabalho, mostrou-se evidente que, seja de maneira inconstitucional ou não, incentivos fiscais são frequentemente concedidos e revogados pelos entes da federação, tratando-se o instituto de um mecanismo extremamente relevante no cenário macroeconômico. Pela grande importância assumida pelo assunto na seara das políticas fiscais e do direito tributário, não se deve seguir permitindo as recorrentes falhas e problemas encontrados nas tratativas do tema, seja nos veículos normativos instituidores ou nas medidas judiciais de respectiva aplicação.

Neste momento, portanto, é fundamental que se os discuta amplamente no meio doutrinário, construindo conhecimentos científicos que possibilitem a estruturação de um conjunto de normas gerais muito bem costuradas acerca do instituto, a exemplo da legislação portuguesa e de seu Estatuto dos Benefícios Fiscais. Logicamente, isso deve ocorrer mediante extrema cautela ante a relevância do assunto perante toda a sociedade pagadora de tributos, evitando a produção de normas que provoquem justamente o efeito reverso, ensejando a incidência de conflitos. Além disso, por se tratar de matéria eminentemente interdisciplinar, os juristas devem unir esforços aos demais profissionais relacionados, como especialistas em economia, administração e políticas públicas, dada a extrafiscalidade que circunda o instituto.

Ademais, todo esforço é válido no aprofundamento de discussões que relacionam o direito às crises econômicas. Com o pensamento interdisciplinar e o diálogo entre estudiosos de todas as áreas do conhecimento, torna-se possível ter um olhar amplificado, estabelecendo-se uma interseção científica em prol da implementação de políticas públicas mais adequadas a cada contexto político e socioeconômico específico, seja em momentos de maior ou menor intervenção estatal no viés econômico. Essa tarefa sempre será de suma importância, porquanto crises econômicas ocorreram, ocorrem e seguirão ocorrendo ciclicamente.

A ausência de rigor técnico verificada até então, aqui ressaltada em diversas oportunidades, é uma questão a ser combatida com urgência. Com o devido cuidado, especialmente do legislador federal, o advento de um marco legal de normas gerais, que estructurem adequadamente a normatização de incentivos fiscais, talvez possa prestar auxílio na diminuição do incrível número de demandas judiciais que versam sobre o tema nos acervos dos

tribunais, especialmente na Suprema Corte brasileira, que ostenta uma imensa abrangência de competências e um enorme número de litígios, inclusive sobre o presente tema.

Desde a origem, tem-se buscado solucionar somente questões pontuais e específicas de algum incentivo fiscal em concreto que já causou alguma polêmica ou efetivo problema, não havendo esforços no sentido de buscar soluções definitivas, aplicáveis a todas as espécies de tributos e exonerações, atendendo às suas respectivas peculiaridades. Exemplo disso é a LC nº 24/1975, citada várias vezes no presente trabalho, que, recepcionada pela CF/88, consignou uma proposta institucional à necessidade de dar cabo à chamada guerra fiscal no âmbito do ICMS.

Evidentemente, o legislador de mais de quarenta anos atrás não poderia vislumbrar uma série de questões de tributação a que hoje se devem soluções mais modernas e adaptadas, portanto, novamente exemplificando, a também já mencionada LC nº 160/2017 foi recentemente editada, renovando-se as tentativas de aprimorar os procedimentos na celebração de convênios de ICMS por meio da atualização do respectivo regramento. Assim, uma vez mais, só foram debatidas as especificidades deste tributo em apartado, que sem sombra de dúvidas se trata do mais controvertido nos debates sobre exonerações em razão do seu papel de protagonismo no pacto federativo nacional.

Todavia, não há dúvidas de que muitos outros debates ainda surgirão acerca deste e de outros incentivos fiscais, relativos a outros tributos, e que não haverá soluções consistentes preexistentes que terão que ser encontradas depois da verificação do problema. Ao invés da prevenção, a lógica perpetuada é a do postergamento de busca de soluções individualizadas, muitas vezes dadas inclusive pelo Poder Judiciário em um contexto de ativismo judicial. Dessa forma, eterniza-se a lógica analítica *bottom up* sobre o tema, priorizando-se tão somente as individualidades, em um assunto de evidente complexidade, quando talvez fosse benéfica a afirmação de balizamentos que pudessem caucionar princípios e regras gerais que moldassem o raciocínio do intérprete em um pensamento sistemático, encontrando, a partir disso, soluções para cada situação concreta (análise *top down*).

Dois marcantes exemplos disso estão nos julgados mencionados no terceiro capítulo do presente trabalho, de análise jurisprudencial. Há notáveis lacunas normativas e interpretativas

gerais quanto aos efeitos da norma tributária no tempo em discussões relativas à concessão e revogação de incentivos fiscais. Foi possível verificá-las especialmente nos casos de convênios de ICMS prorrogativos, como vislumbrado no primeiro julgado, e nos incentivos supervenientemente declarados inconstitucionais, após anos de regular vigência e eficácia - com presunção de constitucionalidade - como muito bem apontado pelo Ministro Luís Roberto Barroso no segundo julgado apresentado.

O instituto analisado neste trabalho é, sem dúvidas, altamente controvertido quanto às suas funções e necessidades contextuais, mas não se deve ignorar seus aspectos pragmáticos e o simples e mero fato de que o mesmo é aplicado com frequência ao longo do país e produz impactos no orçamento público. Os aspectos gerais do tema foram tratados historicamente com desleixo institucional, na medida em que os incentivos passaram a ser pragmaticamente instituídos um a um, sem prévia e ampla estruturação. Por essa e outras razões, há alta incidência de dispositivos impugnados, inconstitucionalidades ou medidas que, apesar de declaradas constitucionais, extrapolam totalmente a fundamentação constitucional de validade dos institutos tributários desonerativos.

Além disso, deve-se ter muito cuidado com os usos político-eleitorais dos incentivos fiscais. É nessa meada que programas historicamente importantes, como os implementados no âmbito da SUDENE (em alguns momentos, denominada ADENE), são o tempo todo remodelados, reinventados, reorganizados, ou mesmo meramente renomeados com intenções e propósitos evidentemente eleitorais de um grupo político, sem que haja, contudo, quaisquer ações efetivas de incentivo a empreendimentos ou geração de empregos. Deve-se sempre manter um olhar atento e crítico às iniciativas desse gênero e ao real impacto das mesmas, como ocorre, afinal, em qualquer política pública.

É nesse sentido que se deve sempre verificar os fundamentos jurídicos por trás da concessão e revogação de incentivos fiscais. Da mesma forma que a Constituição outorga a competência tributária havendo motivação para a cobrança estatal de tributos, o exercício da mesma competência no sentido da exoneração deve ser justificado pela racionalidade extrafiscal e a espécie tributária utilizada para o mesmo deve adequar-se aos referidos propósitos, havendo correlação entre a redução que se pretende efetivar e o objetivo institucional republicano constitucionalmente previsto que se deseja alcançar.

Assim sendo, os princípios constitucionais devem informar a instrumentalidade do instituto desde a sua elaboração, passando pela sua normatização e implementação até a verificação dos resultados obtidos, verificando-se se estes foram satisfatórios em termos de cumprimento das diretrizes constitucionais tributárias, como a geração de empregos, o desenvolvimento socioeconômico, a redução das desigualdades regionais e a promoção de inclusão social.

É extremamente importante que a norma desonerativa (nos moldes atualmente utilizados) e/ou uma eventual futura lei complementar de normas gerais sobre o instituto indique(m) previamente e com clareza os critérios de aferição dos objetivos e resultados a serem atingidos por tais medidas, de modo a conferir a devida transparência fiscal e possibilidade de controle pela sociedade e demais órgãos públicos dos seus respectivos resultados.

Também, é imprescindível que toda norma desonerativa explicitamente a fundamentação constitucional tributária que a legitima; as metas a serem atingidas através do instituto, acompanhadas de um robusto estudo interdisciplinar de viabilidade (não só econômica, mas jurídica, administrativa, política, etc.) da medida no sentido de alcançar essas metas; a demonstração de que o instituto a ser utilizado consiste no mais eficaz e indicado para tal; a imposição prévia de condições específicas e claras aos destinatários da norma para gozo da mesma e, ainda, demonstrações periódicas organizadas acerca dos resultados obtidos que possibilitem o acompanhamento pelos contribuintes e demais órgãos de controle³⁸.

Vale, por fim, enfatizar a importância especial do assunto no tocante ao sobreprincípio da segurança jurídica e o seu papel diante do pacto federativo em vigor no país. Quanto ao primeiro, é fundamental que no horizonte à nossa frente sejam pensadas soluções para os impactos negativos que decorrem das incertezas, instabilidades e desconfianças, muitas vezes geradas por medidas desonerativas eivadas de vícios óbvios, facilmente aferíveis, decorrentes de atecnias legislativas e judiciais.

³⁸ PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. **Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre os contribuintes**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 586-587.

Apesar do protagonismo das políticas fiscais na dinâmica do pacto federativo brasileiro, é difícil mensurar em que medida os conflitos arrecadatórios ocorrem como causa ou decorrência dos seguidos impasses nas interações entre os entes federativos. Sem dúvidas, há notável respaldo desses conflitos nas atividades arrecadatórias, entretanto as soluções a serem pensadas parecem dever incluir não só a ponderação acerca das políticas fiscais e das medidas desonerativas como também outras severas reflexões acerca de qual o melhor modelo federativo para o país, levando em consideração como se dão atualmente essas interações na prática, já que, por ora, é notável o desvirtuamento em relação à proposta constitucional de federalismo cooperativo e harmônico nas mais diversas searas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. **Revista da PGFN**, ano 1, n. 1, 2011. Disponível em: <<https://www.sinprofaz.org.br/artigos/incentivos-fiscais-em-tempos-de-crise-impactos-economicos-e-reflexos-financeiros/>>. Acesso em: 29 jan. 2020.

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

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Ação direta de inconstitucionalidade nº 3.779/PA**, Ministro Relator ALEXANDRE DE MORAES, Plenário do STF, julgado em 30 ago. 2019, publicado em 04 dez. 2019.

_____, **Ação direta de inconstitucionalidade nº 5.929/DF**, Ministro Relator EDSON FACHIN, Sessão Plenária Virtual, julgado em 14 fev. 2020, publicado em 06 mar. 2020.

_____, **Ação direta de inconstitucionalidade nº 672-2-RJ**, Ministro Relator CARLOS VELLOSO, Plenário do STF, julgado em 01 jul. 1996, publicado em 29 nov. 1996.

_____, **Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966, ret. 31 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 08 abr. 2020.

_____, **Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 08 abr. 2020.

_____, **Lei Complementar nº 160 de 7 de agosto de 2017**. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2o do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais e altera a Lei no 12.973 de 13 de maio de 2014. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 08 ago. 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp160.htm>. Acesso em: 08 abr. 2020.

_____, **Lei Complementar nº 24 de 7 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a

concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 09 jan. 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 08 abr. 2020.

_____, **Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000)**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 08 abr. 2020.

_____. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 nov. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm>. Acesso em: 08 abr. 2020.

_____, **Recurso extraordinário nº 174.478-2/SP**, Ministro Relator MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 17 mar. 2005, publicado em 30 set. 2005.

_____, **Recurso extraordinário nº 561.485/RS**, Ministro Relator RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 13 ago. 2009, publicado em 26 fev. 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27 ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 11 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DISTRITO FEDERAL. **Lei Orgânica do Distrito Federal**. Diário Oficial do Distrito Federal, Brasília, DF, 09 jun. 1993, Suplemento. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=0&txtAno=0&txtTipo=290&txtParte=>>. Acesso em 08 abr. 2020.

GRUPENMACHER, Betina T. Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais. In: _____; CAVALCANTE, Denise L.; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. 1. ed. Coimbra: Almedina,

2012.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Curso de direito tributário**. 38. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito empresarial – pareceres**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

_____; ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. vol. 16. São Paulo: Dialética, 2012.

MILAGRES, Dênia Maria. **Incentivos fiscais**. Revista de Ciência Política. Rio de Janeiro, jul/set 1986.

PIVA, Sílvia Helena Gomes. **Incentivos fiscais: uma visão normativa**. 1. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2018.

REI, José Anijar Fragoso. **Benefícios fiscais de ICMS para a efetivação de direitos fundamentais**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 1 ed. Rio de Janeiro: Noeses, 2011.