

**FACULDADES INTEGRADAS**  
**“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**  
FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

**GUERRA FISCAL ESTADUAL (ICMS)**

Ricardo Gimenes Nakashima

Presidente Prudente/SP

2004

**FACULDADES INTEGRADAS**

**“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

**GUERRA FISCAL ESTADUAL (ICMS)**

Ricardo Gimenes Nakashima

Monografia apresentada como requisito parcial de  
Conclusão de Curso para obtenção do Grau de Bacharel em  
Direito, sob orientação do Professor José Maria Zanuto

Presidente Prudente/SP

2004

## **GUERRA FISCAL ESTADUAL (ICMS)**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado  
como requisito parcial para obtenção do Grau  
de Bacharel em Direito

José Maria Zanuto  
Orientador

Oswaldo Santos de Carvalho  
Examinador

Luiz Alexandre de F. Ramos  
Examinador

Presidente Prudente, 03 de dezembro de 2004.

“O legislador que não mostra sua própria moral tributária e cujas leis se distanciam muito de constituir um código moral tributário dificilmente pode provocar reparos morais na conduta dos contribuintes. Pelo contrário, os faz perder sua consciência social. Os cidadãos atuais não são devotos do Estado nem crentes na autoridade. Apenas os tontos obedecem estritamente as leis que consideram injustas”

Klaus Tipke

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a **DEUS**, em primeiro lugar, pela força de vontade e paciência que me concedeu para enfrentar os obstáculos da vida;

A meus pais, **Shiguero Nakashima** e **Lourdes Gimenes Nakashima**, que com muito amor e carinho sempre me apoiaram, principalmente nos momentos mais difíceis desta longa caminhada: a vida;

A meu orientador, **Professor José Maria Zanuto**, pela atenção, dedicação e apoio que me deu, transmitindo dessa forma, tranquilidade e motivação para que eu realizasse o presente trabalho;

*In Memoriam* ao **Professor Doutor Sebastião Jorge Chammé**, por ter me encorajado e incentivado, arrancando meu medo de enfrentar o desconhecido, sem o qual o presente trabalho não teria iniciado.

## RESUMO

A “Guerra Fiscal” entre os Estados surge da concessão unilateral de benefícios fiscais, em matéria de ICMS, principalmente isenções e remissões, como forma de atrair investimentos e empresas para o Estado que as concede.

Dada a importância do ICMS para a formação das receitas dos Estados e Distrito Federal, e mesmo dos municípios, em razão da transferência de receitas, a Constituição Federal preocupou-se com a utilização desse imposto com fins extrafiscais e, assim, condicionou a concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS à prévia deliberação dos Estados e do Distrito Federal, tal como determina o artigo 155, § 2º, XII, “g”.

Muitos Estados, porém, sabendo da dificuldade, ou mesmo impossibilidade, de obter a aprovação dos demais quanto à concessão de uma isenção, por exemplo, principalmente quando destinada a atrair investimentos que também interessam a outros Estados, têm ignorado o instrumento definido na Constituição e concedido unilateralmente o benefício, prejudicando com isso as demais unidades federadas e originando disputa, ou “Guerra”, entre os Estados.

O trabalho demonstra que essa prática, além de inconstitucional, como já reconhecido pelo STF, é motivo de insegurança jurídica, por afrontar a Lei Complementar 24/75, que disciplina a forma de concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS, regulamentando a previsão do artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, e a Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Tem merecido em razão disso, severa oposição do CADE (Conselho Administrativo de Defesa Econômica), por afetar a livre concorrência e a promoção do bem-estar, e vulnerar o federalismo, por representar distinção e preferência entre os Estados.

**PALAVRAS-CHAVE:** Guerra fiscal; benefícios fiscais; ICMS; extrafiscal; inconstitucional.

## **ABSTRACT**

The “Fiscal War” between the states comes about from the unilateral concession of revenue benefits, regarding the ICMS, mainly tax exemption and remission, as a way to attract investments and enterprises to the states that offer those benefits.

Given the importance of the ICMS to the rise of the state revenues, including the Federal District’s and the counties’, because of the transfers of revenues, the Federal Constitution has worried about the use of that tax with non fiscal purposes and, this way, it has given conditions to the concession of tax benefits regarding the ICMS, previously deliberated by the states and by the Federal District, as it is determined in the article 155, § 2º, XII, “g”.

Many states, though, knowing this difficulty, or even impossibility, of obtaining the approval from others about a tax exemption, for instance, mainly when it is trying to catch investments that are as well interesting to other states, have ignored the instrument that has been designed by the Constitution and granted a tax exemption unilaterally, damaging the other federated units and originating a fight, or “War”, among the states.

This paper demonstrates that this practice, besides being against the Constitution, as recognized by the STF, is a cause of juridical insecurity, because it offends the Complemental Law 24/75 which dictates the way the concessions have to be given in relation to the ICMS, ruling the prevision of the article 155, § 2º, XII, “g”, of the Federal Constitution, and the Complemental Law 101/2000 (Tax Responsibility Law).

It has deserved severe opposition from the CADE (Administrative Council for Economic Defence), since it affects the free competition and the well-being, and it also hurts the federalism when it discriminates or shows preference among the states.

**KEY WORDS:** Fiscal War, tax exemptions, ICMS, non-fiscal, against the Constitution.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....</b>	<b>10</b>
2.1 Considerações Gerais.....	10
2.2 As Receitas Públicas e a Atividade Financeira do Estado.....	11
2.2.1 Receitas Originárias.....	12
2.2.2 Receitas Derivadas.....	12
2.2.3 Compensação Financeira.....	14
2.2.4 Discriminação Constitucional de Rendas ou Receitas.....	14
2.2.4.1 Receita Própria e Transferida.....	14
2.3 Competência Tributária.....	15
2.3.1 Considerações Gerais.....	15
2.3.2 Conceito.....	16
2.3.3 Os Titulares da Competência Tributária.....	17
2.3.4 O Exercício da Competência Tributária e seus Limites.....	18
2.3.5 A Criação de Tributos.....	19
2.3.5.1 Classificação.....	19
2.3.5.2 Características.....	21
2.3.6 Limitações à Competência Tributária.....	23
2.3.6.1 Princípios Constitucionais Tributários.....	23
2.3.6.1.1 Princípio da Legalidade.....	24
2.3.6.1.2 Princípio da Anterioridade.....	26
2.3.6.1.2.1 Exceções ao Princípio da Anterioridade.....	28
2.3.6.1.3 Princípio da Isonomia ou da Igualdade Tributária.....	29
2.3.6.1.4 Princípio da Irretroatividade.....	30
2.3.6.1.5 Princípio da Capacidade Contributiva.....	31
2.3.6.1.6 Princípio da Vedação ao Confisco.....	33
2.3.6.2 Imunidades.....	35
<b>3 OS TRIBUTOS.....</b>	<b>40</b>
3.1 Considerações Gerais.....	40
3.2 Definição.....	41

3.3 Espécies.....	41
<b>4 FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>47</b>
4.1 Considerações Gerais.....	47
4.1.1 Constituição Federal.....	48
4.1.2 Lei Complementar.....	48
4.1.3 Lei Ordinária.....	49
4.1.4 Lei Delegada.....	50
4.1.5 Resolução.....	50
4.1.6 Decretos Legislativos.....	50
4.1.7 Medida Provisória.....	51
4.1.8 Decreto.....	52
4.1.9 Tratados e Convenções Internacionais.....	52
4.1.10 Normas Complementares.....	53
4.1.11 Convênios.....	54
<b>5 BENEFÍCIOS FISCAIS.....</b>	<b>55</b>
5.1 Considerações Gerais.....	55
5.1.1 Anistia.....	56
5.1.2 Remissão.....	58
5.1.3 Crédito Presumido.....	58
5.1.4 Redução da Base de Cálculo e Alíquota.....	58
5.1.5 Subsídios.....	59
5.1.6 Isenção.....	59
<b>6 GUERRA FISCAL.....</b>	<b>62</b>
6.1 Considerações Gerais.....	62
6.2 A Transferência de Receitas dos Estados e Distrito Federal para os Municípios...	65
6.3 O Posicionamento do CADE.....	65
6.4 O Artigo 14 da “Lei de Responsabilidade Fiscal”.....	67
6.5 Efeitos da Guerra Fiscal Quanto aos Terceiros.....	68
6.6 Reforma Tributária.....	68
<b>7 CONCLUSÃO.....</b>	<b>69</b>
<b>8 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>72</b>

# 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho versa sobre a chamada “Guerra Fiscal”, especificamente quanto ao imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, que doravante será chamado apenas de ICMS.

O Sistema Tributário Nacional delimita competências para que os entes políticos, também chamados de entes federados, ou entes da federação, possam criar e exigir o pagamento dos tributos que lhes competem. Ademais, deve-se respeitar nosso ordenamento jurídico quando da concessão de qualquer tipo de incentivos, benefícios fiscais ou isenções, como é o caso dos convênios, fato esse que se amolda ao caso em questão.

A concessão de benefícios fiscais (palavra que será utilizada já englobando os incentivos e isenções) sem que seja observado nosso ordenamento jurídico, sob a alegação de geração de empregos para determinada região do país é inadmissível, fato esse que traz insegurança jurídica.

Possui a intenção de comparar a sistemática adotada pela Constituição Federal de 1988, Código Tributário Nacional e Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, quando da concessão de benefícios fiscais e o modelo que vem sendo adotado pelos Estados e Distrito Federal, em desacordo com o estabelecido pelo CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária). Discute-se, também, a necessidade da ratificação do convênio por *decreto* do Executivo.

Adotou-se o método de abordagem dedutivo, analisando o trabalho, do Sistema Tributário Nacional à guerra fiscal estadual, concluindo-se pela inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos ao arrepio da Lei Complementar nº 24/75, além de causar insegurança jurídica e ser expressamente vedado pelo CADE (Conselho Administrativo de Defesa Econômica), bem como pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000). O método de procedimento adotado foi o comparativo, além de se fazer uso do método de investigação bibliográfico.

## 2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

### 2.1 Considerações Gerais

Diante da evolução histórica das receitas públicas, fato este abordado com muita propriedade por Antonio L. de Sousa Franco, menciona-se o seguinte trecho:

*O Estado super-capitalista assiste a uma intensificação do peso dos impostos, sem semelhança, todavia, com a imposição arbitrária típica dos Estados da Antiguidade. E a uma diversificação das receitas, não apenas pela assunção de novas funções, como peso assumido pelas novas formas de intervenção. Estas aumentam o recurso ao patrimônio produtivo, atingem por vezes as raiais do limite psicológico do sacrifício fiscal, mesmo para as classes médias, e socorrem-se abundantemente do recurso ao crédito e da manipulação monetária para sustentar o aumento das despesas públicas. Franco apud Bastos (1997, p. 41).*

Tendo em vista os diversos períodos da história com as diferentes organizações estatais e culturais, fica evidente o fato de que, com o passar dos tempos, há significativo aumento da importância dos tributos frente às novas funções desenvolvidas pelo setor estatal, fato este chamado por muitos de “agigantamento do Estado”.

Inicialmente, a principal forma de receita do Estado era a exploração de seus próprios bens, além da cobrança de alguns tributos dos *cidadãos* e outros, que possuíam natureza confiscatória, imposta aos *não cidadãos* de forma arbitrária, tais como a escravidão, saques, confisco ou da tributação de impostos aos vencidos ou dominados.

No período feudal, temos acentuada forma de prestações pessoais e entrega de parte dos rendimentos daquilo que se produzia aos senhores feudais. Porém, é com o advento do capitalismo que os governantes passaram a ampliar a incidência dos tributos, fazendo deles, a principal forma de receita.

Nos dias atuais, após várias décadas de pleno desenvolvimento humano, o que se constata é uma inversão do método utilizado pelos governos para a obtenção de receitas: se antes, a exploração do próprio patrimônio estatal era a principal forma de arrecadação,

atualmente essa prerrogativa passou para os tributos. Além do mais, a exploração patrimonial do próprio Estado se demonstra pouco expressiva nos dias de hoje.

## 2.2 As Receitas Públicas e a Atividade Financeira do Estado

Para que o Estado possa desenvolver as diversas atividades a ele incumbidas, mister se faz a criação de um sistema que possa suprir o ônus dos gastos públicos em benefício da coletividade. Como já foi explanado acima, atualmente a principal forma de receita advém dos tributos. Nesse sentido, necessário se faz ressaltar a definição da palavra receita pública.

No sentido lato da palavra, receita pública é toda quantia arrecadada pelo Estado para desenvolver suas funções. Em sentido estrito, há concordância de diversos autores, em tratar-se dos valores que são arrecadados pelo Estado e que não importam em restituição imediata a quem os pagou. Vejamos algumas definições:

“Receita é a quantia recolhida aos cofres públicos não sujeita a restituição, ou, por outra, a importância que integra o patrimônio do Estado em caráter definitivo” (Denari, 2002 p. 30).

“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo vem acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo” Baleeiro apud Denari (2002, p. 30).

Alguns autores não fazem menção à peculiaridade do caráter definitivo, definindo receita pública de forma genérica como sendo qualquer arrecadação obtida pelo Estado. Senão vejamos:

“As receitas públicas podem ser assim genericamente definidas como qualquer recurso obtido durante um dado período financeiro, mediante o qual o sujeito público pode satisfazer as despesas públicas que estão a seu cargo”. Franco apud Bastos (1997, p. 36).

“São as somas de dinheiro que recebem o Estado e os demais entes públicos para cobrir com elas os seus gastos” Bujanda apud Bastos (1997, p. 36).

Diante das definições ora explanadas, entende-se que há diferença entre aquilo que chamam de “ingresso” e “receita”. O primeiro seria toda forma de arrecadação obtida pelo

ente competente de forma provisória ou não, isto é, é possível que o montante carregado aos cofres públicos tenha de ser restituído ao particular que forneceu o recurso, como na hipótese de fiança ou cauções decorrentes de contrato com o Estado. Já no segundo caso, trata-se tão somente dos valores que ingressam nos cofres públicos em caráter definitivo, sem a obrigação de restituí-los.

### 2.2.1 Receitas Originárias

São receitas originárias todas as formas de arrecadação obtidas pelo Estado que tem como fonte principal a exploração de seu patrimônio. A principal característica desta modalidade de receita pública é o fato de que o Poder Público atua em uma área que se assemelha a uma relação jurídica privada, isto é, a aquisição dos recursos advém da relação entre o Estado e particulares com a vigência da autonomia da vontade e não do seu poder coercitivo, como é no caso dos tributos.

São chamadas de **patrimoniais** quando decorrem da exploração direta do patrimônio do Estado, seja pela venda, locação ou arrendamento de seus imóveis.

Chamam-se **empresariais**, quando o Poder Público adquire a receita por intermédio da atividade econômica do Estado referente à produção de bens e serviços tais como tarifas postais e venda de produtos derivados de petróleo pela Petrobrás.

### 2.2.2 Receitas Derivadas

Em sentido oposto à definição de receitas originárias, temos as receitas derivadas que advém da força coercitiva do Estado. Aqui, não há de se falar no princípio da autonomia da vontade já que o Estado se vale do “*jus imperii*” para a cobrança dos tributos. Chama-se receita derivada tendo em vista que a arrecadação advém, *deriva* do patrimônio do particular e não da exploração dos bens públicos.

Sendo este assunto de grande importância para a presente monografia, reservo-me ao direito de tecer agora apenas algumas considerações, tendo em vista que o mesmo será novamente abordado, em maior profundidade, um pouco mais adiante.

Nesse sentido e de forma sucinta temos que as receitas derivadas nada mais são do que os tributos. O Código Tributário Nacional traz a seguinte redação, em seu artigo 3º, ao definir tributo: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Tendo em vista os elementos usados pelo legislador ao elaborar o conceito de tributo, percebe-se que o mesmo foi infeliz em sua definição, visto que além de incidir em redundância ao dizer que a prestação *pecuniária* seria em *moeda* (sendo a prestação pecuniária, é óbvio que será em moeda – pecúnia – dinheiro), equivocadamente atrela sua cobrança mediante “atividade administrativa plenamente vinculada”.

A cobrança pelo Fisco, mediante atividade plenamente vinculada, a bem da verdade, não ocorre, por exemplo, no ICMS ou IPI tendo em vista ser o próprio Estado quem regulamenta como o contribuinte deverá, independente de lançamento tributário, apurar e proceder ao pagamento desses tributos.

Muito embora o artigo 150 de Código Tributário Nacional tente justificar o lançamento por homologação, é inegável que a referida conduta estatal possua efeito meramente fiscalizatório. A função do Estado será de apenas conferir se o contribuinte seguiu corretamente os seus comandos

Ressalte-se que só é permitido usar moeda corrente do país sendo vedado o tributo *in natura* (v.g., entregar parte da safra de grãos para o fisco) ou *in labore* (v.g., prestação de serviço militar). Necessário se faz salientar que com o advento da Lei Complementar nº 104/01, houve acréscimo do inciso XI ao artigo 156 do Código Tributário Nacional, sendo que desde então, é possível fazer dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. Por último, o tributo decorre de ato lícito, pois o ilícito tem caráter punitivo/educativo, o que não se adequa ao caso em questão.

Trazem os artigos 145 da Constituição Federal e o 5º do Código Tributário Nacional a divisão clássica dos tributos quais sejam impostos, taxas e contribuições de melhorias.

**Imposto** é o tributo cobrado do contribuinte, que não traz qualquer vínculo entre este e uma contraprestação direta por parte do Poder Público. Incidem nas fontes indicativas de riquezas (patrimônio, renda e circulação de mercadorias).

**Taxa**, de forma diversa do imposto, é divisível e passível de ser cobrada individualmente. Existe contraprestação entre o valor pago e o serviço prestado pelo Estado, seja em razão do poder de polícia ou até mesmo pela potencial utilização de serviços públicos específicos.

A **contribuição de melhoria** tem por pressuposto a realização de obra pública que pode valorizar os imóveis vizinhos. Há vinculação indireta uma vez que a obra foi realizada para todos, mas gerou maior proveito apenas para aqueles que estão à sua volta. Dessa forma, necessário se faz a instituição do referido tributo, que deve incidir sobre o valor acrescido ao imóvel que reflexamente foi valorizado pela obra pública.

### 2.2.3 Compensação financeira

A compensação financeira decorre da exploração de recursos naturais, fato esse que enseja a obrigação de “compensar” o Estado ou município do local da extração para que sejam realizadas obras com o intuito de melhorar a infra-estrutura do local.

### 2.2.4 Discriminação Constitucional de Rendas ou Receitas

#### 2.2.4.1 Receitas Próprias e Transferidas

A atual Constituição Federal trouxe dois importantes mecanismos para que seja realizada a partilha da receita tributária. Em um primeiro momento a Carta Magna estabeleceu os tributos próprios, isto é, aqueles cuja competência seria, em tese, exclusiva de determinado ente federado.

Nesse diapasão, poder-se-ia citar a competência exclusiva da União para instituir e cobrar o Imposto de Renda (artigo 153, III CF); nesse mesmo sentido temos os Estados e Distrito Federal com competência para legislar e arrecadar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (artigo 155, II CF) e por último, porém não menos importante, a

competência dos Municípios no que tange ao Imposto Predial e Territorial Urbano (artigo 156, I CF).

Dessa forma, podemos encontrar os tributos próprios da União no artigo 153, dos Estados e Distrito Federal no artigo 155 e dos Municípios no artigo 156, todos da CF/88.

Além da competência exclusiva dos entes da federação, há um segundo mecanismo adotado pela Lei Maior que tem por escopo a distribuição, partilha do produto da arrecadação de certos impostos. Temos como exemplo o artigo 158, IV da Constituição Federal que determina a destinação de *“vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”*, para os municípios.

Recente alteração na Constituição Federal de 1988 (Emenda Constitucional nº 42/2003), tornou possível a incidência da partilha também sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre combustíveis, cuja competência é da União.

Diga-se de passagem que a CIDE não deveria ser objeto de partilha, como vem ocorrendo. Não obstante essa distorção de sua finalidade, tentou-se justificar esse ato vinculando esse repasse de verbas ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes (artigo 159, III da Constituição Federal de 1988). Muito se fala em privatização de rodovias e ferrovias, muito embora haja regulares aumentos dos valores cobrados nas praças de pedágios, além da deficitária situação das ferrovias brasileiras. Assim sendo, em quais projetos estariam sendo utilizadas essas verbas?

## 2.3 Competência Tributária

### 2.3.1 Considerações Gerais

A Constituição Federal, de forma cuidadosa e exaustiva distribuiu as competências a cada um dos entes políticos da federação, atribuindo a todos eles isonomia para com os demais. Assim, não há de se falar na possibilidade de um ente querer se sobrepor a outro,

haja vista a autonomia e perfeita simetria quando da distribuição de competência sendo que todos possuem a mesma importância.

Afonso Arinos de Melo Franco destaca que:

*Nos casos de países de Constituição rígida, como se dá entre nós, o problema ainda mais se simplifica. Os limites das competências se encontram claramente estabelecidos; os meios de coordenação das atividades expressamente configurados; os remédios para os distúrbios e invasões de autoridade perfeitamente preceituados. Melo Franco apud Carrazza (2003, p. 435).*

É oportuno ressaltar que não é de bom grado utilizar a expressão “poder tributário” dos entes da federação. Quem tinha o verdadeiro poder tributário era a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana. Aquela sim tudo podia em matéria tributária. Após a Constituição Federal de 1988 restou apenas a competência tributária como forma de manifestação da autonomia e isonomia dos entes federados.

### 2.3.2 Conceito

Nas palavras de Roque Antônio Carrazza (2003, p. 437 – 438):

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

Tendo em vista o princípio da legalidade acolhido no artigo 150, I da Constituição Federal, para que o tributo possa ser instituído in abstracto, necessário se faz sua criação por lei, geralmente **ordinária** que descreve os elementos essenciais da norma jurídica.

Contudo, há de se lembrar que os empréstimos compulsórios (artigo 148 da Constituição Federal) e os impostos da competência residual da União (artigo 154, I da

Constituição Federal) devem ser criados ou majorados por intermédio **de lei complementar**.

Dessa forma, percebe-se que a competência tributária é a permissão para que os entes da federação possam criar tributos, que são instituídos, na maioria das vezes, por lei ordinária e, em alguns casos, por lei complementar. Somente eles é que possuem essa prerrogativa e ninguém mais.

De modo diverso temos a capacidade tributária, figura jurídica distinta da criação *in abstracto* dos tributos, conferida aos entes da federação, além de outras pessoas administrativas, como é o caso dos Territórios, atribuindo-lhes poderes para ocuparem o pólo ativo da obrigação tributária.

Zelmo Denari (2002, p. 43) define capacidade tributária como sendo “... a aptidão atribuída por lei para ser titular de direitos e obrigações na ordem jurídica tributária”.

### 2.3.3 Os Titulares da Competência Tributária

No Brasil, a competência tributária é exercida pelos entes da federação, quais sejam, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Somente eles e ninguém mais possuem essa legitimidade, até porque só eles possuem o Poder Legislativo, o único que está autorizado a criar os tributos.

Situação interessante ocorre com os Territórios da federação. Não possuem competência tributária sendo que é a União que legisla para eles. No entanto, não obstante a ausência de Poder Legislativo próprio, possuem capacidade tributária ativa, isto é, possuem legitimidade para cobrar os tributos. Portanto, os Territórios podem cobrar os tributos por terem capacidade tributária ativa mas nunca instituí-los por não possuírem competência tributária.

Assim, percebe-se que a Lei Maior delineou a amplitude da matéria passível de se instituir tributos e distribuiu competência para que os entes federados pudessem criá-los.

### 2.3.4 O Exercício da Competência Tributária e seus Limites

A Constituição Federal criou a possibilidade de se instituir tributos. Uma vez exercida a competência tributária, esta “deixa de existir”, dando lugar à capacidade tributária ativa ao ente federado. Isto ocorre porque, em regra, não é possível instituir o mesmo tributo mais de uma vez, pois a finalidade da norma constitucional já teria sido atingida quando da “primeira” criação do tributo. Contudo, há exceção, que pode ser constatada no artigo 154, II da Lei Maior para os chamados “impostos de guerra”.

Nas palavras de Dino Jarach:

*O poder estatal se esgota no momento em que o Poder Legislativo, portador do dito poder, em virtude de princípios constitucionais que o atribuem, baixa as normas substantivas que estabelecem os supostos objetivos e subjetivos da obrigação tributária. A partir deste momento, não existe mais relação de poder, senão relação jurídica de caráter obrigacional e relações administrativas e processuais, cujo propósito é a reafirmação da lei nos casos concretos. Jarach apud Carrazza (2003, p. 441).*

No que diz respeito aos limites jurídicos da competência tributária, poder-se-ia mencionar, em primeiro lugar, o devido respeito às normas constitucionais. É evidente que todo o ordenamento jurídico gira em torno da Carta Magna e a sua não observância provocará a inconstitucionalidade da lei tributária.

Outra forma de limite jurídico encontra-se em diversos princípios constitucionais tais como o da igualdade, da anterioridade, da segurança jurídica dentre outros. Nessa mesma esteira temos o princípio da vedação ao confisco que se encontra expressamente no artigo 150, IV da Constituição Federal. O Estado não pode, sob o pretexto de tributar, instituir uma alíquota de tal forma que acabe, praticamente, retirando o patrimônio do contribuinte.

Dessa forma, a criação do tributo só será válida aos olhos da Constituição Federal se respeitar as normas constitucionais e os princípios que a norteiam.

### 2.3.5 A Criação de Tributos

A Constituição Federal de 1988 não criou tributos mas tão somente discriminou competência para que os entes políticos possam fazê-lo por intermédio da lei, descrevendo seus elementos essenciais que são: sujeito ativo, sujeito passivo, fato gerador, base de cálculo e alíquota.

Seguindo essa determinação, só será possível cobrar o imposto predial e territorial urbano (IPTU) em uma determinada cidade, se a mesma, valendo-se de lei ordinária, criá-lo, trazendo consigo todos os seus elementos essenciais acima descritos. Se por ventura a lei que o instituir esquecer de indicar um de seus elementos essenciais, não obstante a presença dos demais, a lei não terá validade.

Diga-se de passagem que, se cabe à pessoa política a competência para instituir tributos, poderá ela também determinar a época e forma de pagamento, seu aumento ou redução etc.. Além do mais, a competência tributária não admite gradações, conferindo maior ou menor competência para um dos entes.

José Souto Maior Borges, de forma elucidativa escreve que:

*Ninguém é mais competente ou menos competente. Ou se é competente, ou não. O conceito de competência não comporta graduação, assim como, por exemplo, o conceito de personalidade, que é um quid (pessoa, se é ou não, radicalmente) e diversamente do conceito de capacidade, que é um quantum, comportando graduação. Borges apud Carrazza (2003, p. 448).*

#### 2.3.5.1 Classificação

Tendo em vista a adoção do federalismo no Brasil, com a conseqüente pluralidade de entes políticos, necessário se faz a instituição de parâmetros para que seja possível determinar e respeitar a competência tributária de cada um deles. Dessa forma, podemos fazer a seguinte classificação da competência tributária, apresentada por diversos autores:

**1) Privativa** – teoricamente falando, é a atribuída, de forma exclusiva, a um dos entes políticos. Ficam vedados aos demais entes legislarem sobre essa mesma matéria. Assim, compete privativamente à União instituir e cobrar os impostos constantes no artigo 153 da Constituição Federal. Da mesma forma, é da competência exclusiva dos Estados e Distrito Federal a cobrança dos impostos presentes no artigo 155 da Constituição Federal. Nesse mesmo sentido, somente os Municípios e o Distrito Federal (artigo 147, CF/88) é que têm competência para legislar sobre as matérias do artigo 156 da Lei Maior.

Luciano Amaro (2003, p. 95), contestando a posição adotada por Paulo de Barros Carvalho (para este autor, os impostos privativos são só os da União uma vez que somente ela poderia instituir os impostos de guerra) defende que os impostos privativos não são somente os da União já que naqueles casos excepcionais (artigo 154, II da Constituição Federal) tratar-se-ia tão somente de uma competência *extraordinária*.

**2) Comum** – é aquela que pode ser legislada por todos os entes políticos, indistintamente, dependendo apenas do âmbito de aplicação desses tributos, sejam federais, estaduais ou municipais. Versa sobre taxas e contribuições de melhoria.

**3) Residual** – é aplicada somente para os impostos da competência da União, por intermédio de lei complementar, desde que não sejam cumulativos, nem tenham fato gerador ou base de cálculo igual a de outros impostos da seara desse ente federado (artigo 154, I, CF/88).

**4) Extraordinária** – não obstante a competência ordinária para a instituição de tributos, a Constituição Federal, em seu artigo 154, II, traz a possibilidade da União criar impostos que, em tese, seriam privativos dos outros entes políticos. São os chamados “Impostos de Guerra” que seriam cobrados para essa peculiar finalidade bélica, devendo ser reduzido à medida que não fosse mais necessário. Dessa forma, poderíamos ter o ICMS federal, ISS federal e assim por diante.

Muito embora essa classificação seja utilizada pela maioria dos autores, Luciano Amaro (2003, p. 96) ressalta que ela não possui rigor científico, haja visto que, já que a competência residual é exclusiva da União, seria ela, a bem da verdade, da competência *privativa* da União, já que somente ela poderia atuar nesses casos; o mesmo ocorre com as competências privativa e comum:

*Ora, não obstante se diga que a taxa seja tributo da competência comum, é inegável que, em relação aos serviços públicos municipais ou ao exercício do poder de polícia dos Municípios, a competência para instituir taxas é privativa dos Municípios. Ou seja, a competência para impor taxa só se pode dizer comum no sentido de que essa espécie de tributo é instituível pelos vários entes públicos titulares de competência tributária (2003, p. 96).*

### 2.3.5.2 Características

A competência tributária possui as seguintes características:

**1) Privatividade** – como já foi dito acima, trata-se da exclusividade conferida a cada ente para a instituição de tributos. É nesse sentido que, via de regra, não é possível ocorrer a bitributação já que cada ente possui sua competência privativa. Diga-se de passagem que há exceção à regra da vedação à bitributação nos chamados impostos de guerra (artigo 154, II, CF/88).

Quanto aos tributos vinculados (taxas e contribuições de melhoria) necessário se faz ressaltar que os entes federados possuem competência comum para instituí-los, porém, desde que não sejam os mesmos tributos, isto é, todos os entes podem criar taxas, contudo, devem ser exclusivamente do seu âmbito de atuação.

**2) Indelegabilidade** – a Constituição Federal atribuiu competência tributária aos entes políticos para que pudessem legislar sobre os tributos. De certa forma, é possível até mesmo que eles deixem de criá-los. O que não pode ocorrer é a transferência, concessão da competência tributária a terceiro mesmo que em parte, ainda que por intermédio de lei. Se tal fato fosse permitido, a norma constitucional seria mera recomendação que poderia ser alterada a qualquer tempo pelo legislador infraconstitucional.

Além do mais, essa característica encontra-se expressa no artigo 7º do Código Tributário Nacional.

**3) Incaducabilidade** – se o ente competente para instituir o tributo não o fizer, tal fato em nada obsta a sua posterior criação, mesmo que para tanto transcorra um prolongado período. Isso só é possível pelo fato de ser a competência tributária

incaducável. Roque Antônio Carrazza (2003, p. 588) faz interessante colocação a respeito do assunto nos seguintes termos:

*Pois bem, se tributar in abstracto é, efetivamente, legislar, dúvidas não podemos ter de que o exercício da tributação é incaducável, isto é, não está submetido a prazo, para se verificar.*

*Deveras, o Poder Legislativo não pode ser impedido de legislar sobre matérias de sua competência, a pretexto de que delas se descuidou, durante certo lapso de tempo.*

Exemplo a ser citado para melhor ilustrar o caso é a possibilidade da União instituir imposto sobre grandes fortunas, previsto no artigo 153, VII da Lei Maior. Não obstante a sua não criação, nada obsta que o mesmo seja instituído posteriormente. Tudo depende da conveniência do Congresso Nacional legislar sobre esse tributo.

Necessário se faz ressaltar que competência tributária não se confunde com capacidade tributária. Se aquela é a possibilidade de se criar, in abstracto, os tributos, esta é o exercício efetivo da competência tributária, sendo passível de prescrição (quando o ente competente não cobra o tributo que lhe é devido) e delegabilidade (como é o caso da competência da União que legisla para os territórios – artigo 147 da Constituição Federal).

**4) Inalterabilidade** – versa sobre a impossibilidade dos entes da federação em alterarem a competência tributária que receberam da Carta Magna, seja para ampliá-la ou reduzi-la. É bem verdade que existe a possibilidade de se alterar o texto constitucional por intermédio de Emenda Constitucional. Contudo, ainda assim deve-se respeitar as chamadas “cláusulas pétreas” constantes no artigo 60, § 4º da Constituição Federal, não sendo possível, por exemplo, que seja suprimido os princípios constitucionais.

**5) Irrenunciabilidade** – trata-se da vedação do ente político em renunciar a competência tributária uma vez que versa sobre matéria de ordem pública, sendo assim, indisponível. O ente federado pode até mesmo não instituir o tributo, contudo, lhe é vedado renunciá-lo.

**6) Facultatividade** – muito embora seja vedado delegar, alterar ou renunciar a competência tributária, nada obsta que ela seja ou não exercida pelos entes da federação. Trata-se apenas de questão afeta ao poder discricionário dos Poderes Legislativo e

Executivo. Muito embora possa parecer estranho não criar ou cobrar aquilo que é permitido por lei, percebe-se que “deixar de arrecadar”, de forma calculada, os tributos devidos, faz parte da estratégia de muitos governantes que concedem benefícios fiscais com o intuito de atraírem empresas para seu território.

Ressalte-se que, se os entes quiserem conceder isenções, incentivos ou benefícios fiscais em matéria de ICMS, essa facultatividade sofrerá obstáculo que deve ser superado antes de ser concedido. Trata-se de determinação constante no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Carta Magna que condiciona esses “favores fiscais” à aprovação dos mesmos mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal.

### 2.3.6 Limitações à Competência Tributária

Vivemos sob a égide de uma Constituição rígida que, como tal, disciplina de forma criteriosa e exaustiva a competência tributária de cada um dos entes federados, de sorte que criou dois mecanismos constitucionais com o intuito de limitar a competência tributária em atenção a harmonia que deve existir na federação.

De um lado temos os Princípios Constitucionais Tributários aplicados a todos os tributos, porém, de forma um pouco mais “abrandada”, haja vista que comporta exceções.

De forma diversa temos as imunidades que são limitações absolutas ao poder de tributar, fato este, inclusive, como veremos mais adiante, atuando como balizamento, forma de competência negativa, isto é, onde há imunidade, não há de se falar em competência.

Vejamos a seguir, as principais características dessas limitações à competência tributária advindas da Constituição Federal.

#### 2.3.6.1 Princípios Constitucionais Tributários

Roque Antônio Carrazza (2003, p. 33) faz interessante definição dos princípios jurídicos nos seguintes termos:

*Segundo nos parece, princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.*

Fica fácil compreendermos a importância e aplicação dos princípios constitucionais tendo por base a definição acima explanada. Para que as normas que compõe nosso ordenamento jurídico tenham validade, mister se faz que o legislador se atente para a hierarquia das normas levando em consideração o devido destaque que se deve dar à Constituição Federal.

Dessa forma, percebe-se que a Magna Carta perfaz o pilar central do nosso ordenamento jurídico, trazendo consigo preceitos implícitos ou explícitos que devem ser observados quando da criação dos tributos para que os mesmos tenham validade.

Dentre os diversos princípios constitucionais tributários que devem ser respeitados pelo nosso ordenamento jurídico, podemos citar e explicar alguns dos mais importantes, que se seguem logo abaixo:

#### 2.3.6.1.1 Princípio da Legalidade

A existência do homem em sociedade só é possível tendo em vista a criação de regras, pelo Estado, aplicadas a todos os seus membros, que possibilite a solução das controvérsias que venham a surgir. Todavia, para que o Estado possa alcançar seu objetivo, qual seja o bem comum, mister se faz que seus comandos, voltados para o regramento do convívio em sociedade, integrem o ordenamento jurídico para que o mesmo possa ser juridicamente exigido.

Assim, poder-se-ia fazer a seguinte comparação: o Fisco só poderá cobrar o Imposto sobre Grandes Fortunas (artigo 153, VII da CF/88) se essa “vontade” do Estado se exteriorizar por intermédio de lei federal. Trata-se do devido respeito ao Princípio da Legalidade (*nullum tributum sine lege*), expressamente constante no artigo 150, I da Constituição Federal, que traz a seguinte redação: “Sem prejuízo de outras garantias (...) é

vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

Trata-se de um dos mais importantes princípios, não apenas em matéria tributária mas de todo nosso ordenamento jurídico. Está intimamente ligado à idéia de segurança jurídica e não há qualquer exceção, isto é, necessário se faz que o imperativo legal esteja dentro do nosso ordenamento jurídico antes de ser exigido.

Muito embora possa ser encontrado no artigo 5º, II da Lei Maior, parece que o legislador quis deixar bem claro que a criação ou majoração de tributos depende de lei. Esta, por regra, será a lei ordinária sendo que, excepcionalmente, deverá ser por lei complementar, como é o caso do empréstimo compulsório (artigo 148 da CF/88), do imposto sobre grandes fortunas (artigo 153, VII da CF/88), dos impostos residuais (artigo 154, I da CF/88) e, dependendo do caso, para o financiamento da seguridade social (195, § 4º da CF/88).

Ressalte-se que no caso da seguridade social, devemos nos atentar sobre controvérsia existente no sentido de se saber se haveria ou não a necessidade da instituição de “outras fontes” (artigo 195, § 4º da CF/88) por intermédio de lei complementar, que depende de quorum especial (maioria absoluta). Muito embora haja entendimento do STF no sentido de que se trata de lei ordinária, parece que este não seria o melhor posicionamento, até porque o referido parágrafo nos remete ao artigo 154, I, que, expressamente determina o uso da lei complementar.

Não obstante a exigência de lei (função típica do poder legislativo) para que se possa, validamente, criar ou major tributos, há casos que, por se tratarem de impostos extrafiscais, isto é, por possuírem o objetivo de regular determinados setores econômicos, permitem a alteração de alíquota por intermédio de decreto do Poder Executivo.

De acordo com o artigo 153, § 1º da CF/88, a referida alteração de alíquota pode ocorrer no caso dos tributos constantes nos incisos I (imposto de importação), II (imposto de exportação), IV (imposto sobre produtos industrializados) e V (imposto sobre operações financeiras) desse artigo. O mesmo ocorre na alteração de alíquota da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), expressamente permitido pelo artigo 177, § 4º, I, “b” da Carta Magna.

Como já explanado anteriormente, a lei que institui um tributo deve trazer todos os seus elementos essenciais (sujeito ativo, sujeito passivo, fato gerador, base de cálculo e

alíquota). Não se pode deixar nada em aberto, isto é, não há espaço para discricionariedade ou analogia na criação dos tributos. Desses elementos essenciais, o único que pode ser alterado, como já foi dito logo acima, por intermédio de ato do Poder Executivo é a alíquota. Para todos os demais, necessário se faz a participação do legislativo.

Indagava-se sobre a possibilidade de Medida Provisória tratar de matéria tributária. Se por um lado diziam que a medida provisória poderia versar sobre o assunto por ter força de lei, em sentido oposto argumentavam que só o poder legislativo poderia criar leis tributárias, até porque dever-se-ia respeitar o princípio da anterioridade. Trata-se de questão que, com o advento da Emenda Constitucional 32 de 11 de setembro de 2001, não mais apresenta controvérsia.

A referida Emenda Constitucional acrescentou o § 2º ao artigo 62 da CF/88, permitindo, dessa forma, a criação de impostos, com exceção aos previstos nos artigos 153, I, II, IV, V e 154, II, por intermédio de medida provisória. Contudo, determina que “só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.”

Tendo em vista a já citada alteração no texto constitucional, percebe-se que de qualquer forma se faz necessário que a medida provisória que verse sobre a criação de impostos seja aprovada pelo legislativo, devendo, ainda, ser exigido somente no exercício financeiro seguinte àquele em que a lei foi editada, encerrando assim, a discussão sobre o assunto.

#### 2.3.6.1.2 Princípio da Anterioridade

Dentre o rol de Princípios Constitucionais Tributários, vemos que o Princípio da Anterioridade encontra-se juntamente com aqueles que possuem íntima ligação com a idéia da segurança jurídica. Disposto no artigo 150, III, “b” da Constituição Federal, versa sobre a não possibilidade de se instituir ou majorar tributos no mesmo exercício financeiro.

Não é difícil entendermos o liame existente entre este princípio e a necessidade de haver segurança jurídica. O cidadão precisa de um certo lapso de tempo para melhor assimilar as mudanças no ordenamento jurídico, para que possa se organizar, se preparar para o advento da nova norma, período este tecnicamente chamado de “*vacatio legis*”. Se

um tributo fosse criado ou majorado da noite para o dia, certamente tal fato poderia trazer muitos prejuízos para as pessoas, uma vez que estas seriam pegas de surpresa, despreparadas para cumprirem o novo imperativo jurídico.

Vale salientar que, para nós, o ano financeiro é igual ao ano civil, isto é, tem início no dia 1º de janeiro e termina em 31 de dezembro do mesmo ano. Roque Antônio Carrazza (2003: 172) faz interessantes observações sobre o assunto. Menciona que em alguns países, como é o caso dos Estados Unidos, o ano fiscal se inicia em 1º de julho e termina no dia 30 de junho do ano subsequente. Ressalta ainda que “os conhecedores da Ciência das Finanças costumam aplaudir tal prática, que permite que o governante, já no primeiro ano de seu mandato, aplique a lei orçamentária que ele próprio pelejou para que fosse votada e aprovada”.

Dessa forma, em um primeiro momento, a Constituição Federal veda a imediata aplicação da nova norma tributária, com o intuito de se alcançar a segurança jurídica. Contudo, muito embora possamos perceber a boa vontade do legislador constituinte, é inegável que o referido princípio, muitas vezes, não estava atingindo sua finalidade. É que um pequeno detalhe poderia sucumbir a *vacatio legis*. Isso fica evidente se imaginarmos a criação ou majoração de determinado tributo no dia 31 de dezembro de 2002, sendo que, tecnicamente falando, poderia ser legalmente cobrado a partir do dia 1º de janeiro de 2003, já que seria novo exercício financeiro.

Com o intuito de sanar esta perigosa peculiaridade, foi acrescida a alínea “c” ao artigo 150, III, da Constituição Federal de 1988, por intermédio da Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003, que trouxe alterações no Sistema Tributário Nacional. A referida alínea determina a necessidade de se instituir *vacatio legis* pelo prazo de 90 (noventa) dias, antes que uma lei nova crie ou majore um tributo, respeitando ainda, sem prejuízo, sua aplicação no exercício financeiro seguinte.

Assim sendo, se um tributo for criado ou majorado no dia 31 de dezembro de 2002, poderá ser cobrado no ano seguinte, desde que decorra o prazo de 90 (noventa) dias de sua publicação, só podendo ser exigido no início do segundo trimestre de 2003.

Há de se mencionar também, de forma sucinta, sobre o princípio que precedeu ao da anterioridade, durante a Carta Magna de 1946, qual seja o da anualidade. Versava sobre a necessidade de se autorizar, por intermédio de lei orçamentária, isto é, anualmente, a cobrança do tributo, sem o qual o mesmo não poderia ser exigido.

### 2.3.6.1.2.1 Exceções ao Princípio da Anterioridade

Muito embora seja necessária a segurança jurídica, há casos motivados por fatores políticos ou econômicos que demandam maior agilidade de resposta por parte do Estado, não sendo possível esperar a *vacatio legis* determinada pelo artigo 150, III, “c” da Lei Maior. São situações específicas, onde há aplicação de tributos com finalidade extrafiscal, isto é, seja com o intuito de regular determinado setor da economia ou por política de comércio exterior.

Há situações que configuram exceções ao princípio da anterioridade. Em primeiro lugar, temos os impostos extrafiscais, quais sejam, imposto de importação de produtos estrangeiros (artigo 153, I, CF); imposto de exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (artigo 153, II, CF); imposto sobre produtos industrializados (artigo 153, IV, CF) e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (artigo 153, V, CF), além da fixação da base de cálculo dos impostos definidos nos artigos 155, III da CF (IPVA) e 156, I, também da Constituição Federal (IPTU).

Além do mais, há também os empréstimos compulsórios, constantes no artigo 148, I da Constituição Federal (“para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência”). Ressalte-se que, ironicamente, não se aplica a referida exceção ao inciso II do artigo supra citado. É que o mesmo, paradoxalmente, condiciona expressamente sua criação ao artigo 150, III, b da Carta Magna. Sendo o investimento público de caráter urgente, condicioná-lo a ser instituído somente no próximo exercício financeiro seria coerente?

Outra exceção ao princípio tem redação no artigo 177, § 4º, I, “b” da Lei Maior (CIDE), aplicada às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.

Ressalte-se que há regra própria para as contribuições sociais constantes no artigo 195, incisos I a IV da CF. De acordo com o § 6º do referido artigo, deve-se respeitar o prazo de 90 (noventa) dias da publicação da contribuição para que a mesma possa ser cobrada. Trata-se da chamada “anterioridade nonagesimal” que já existia antes do advento da Emenda Constitucional nº 42/03.

### 2.3.6.1.3 Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária

Com redação no artigo 150, II da Constituição Federal de 1988, o referido princípio versa sobre a obrigatoriedade de que haja tratamento igual entre as pessoas que incidirem em determinado fato gerador, devendo, contudo, levar em consideração sua capacidade contributiva, como é o caso do imposto progressivo, para que o princípio atinja sua finalidade.

Em um primeiro momento, o imperativo legal é dirigido ao *legislador da lei*, não lhe sendo permitido discriminar, quando da criação ou majoração de um tributo, nos casos em que haja a referida igualdade; por outro lado, orienta o *aplicador da lei*, vedando-lhe o tratamento desigual para casos iguais. Situações iguais não podem ser tratadas de forma diferente. “Assim, nem pode o aplicador, diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao ditar a lei, a fazer discriminações. Visa o princípio à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismo”. *Mello apud Amaro (2003, p. 133)*.

Não obstante essa proteção constitucional, discute-se se a isenção de tributos fere o referido princípio. Tendo em vista que há íntima relação entre os princípios da isonomia com o da capacidade contributiva, poder-se-ia dizer que, estando o fato gerador incidindo sobre os elementos indicadores de riqueza “patrimônio e renda”, eventual isenção concedida atentaria contra esses princípios, haja vista que em ambos, demonstra-se a existência de capacidade contributiva, sendo que a única distinção que poderia ser criada refere-se à progressividade do tributo.

Ressalte-se, contudo, que a isenção constante no Imposto de Renda da Pessoa Física nada mais é do que a própria manifestação desses dois princípios. Contudo, necessário se faz especial atenção quando da concessão de isenção do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas. Em se tratando de Micro e Pequenas empresas, ainda assim seria possível oferecer o benefício fiscal. Para as grandes empresas, fica difícil vislumbrar situação plausível para sua concessão.

Entretanto, se a hipótese de incidência do tributo recair sobre o elemento “circulação de riquezas”, aí sim não haveria afronta à limitação da competência tributária, até porque, certamente, a isenção terá caráter extrafiscal.

#### 2.3.6.1.4 Princípio da Irretroatividade

De acordo com o artigo 150, III, “a” da Constituição Federal de 1988, é vedado aos entes da federação cobrar tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Celso Ribeiro Bastos faz sublime menção de um trecho de uma obra de Vicente Ráo sobre o referido princípio:

*A inviolabilidade do passado é princípio que encontra fundamento na própria natureza do ser humano, pois, segundo as sábias palavras de Portalis, o homem, que não ocupa senão um pouco no tempo e no espaço, seria o mais infeliz dos seres, senão não se pudesse julgar seguro nem sequer quanto à sua vida passada. Por essa parte de sua existência, já não carregou todo o peso do seu destino? O passado pode deixar dissabores, mas não põe termo a todas as incertezas. Na ordem do universo e da natureza, só o futuro é incerto e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira da nossa fraqueza. Seria agravar a triste condição da humanidade querer mudar, através do sistema da legislação, o sistema da natureza, procurando, para o tempo que já se foi, fazer viver as nossas dores, sem nos restituir as nossas esperanças. Ráo apud Bastos (1997, p. 111).*

Questão interessante é a do Imposto de Renda das Pessoas Físicas e Jurídicas. Nesses dois casos, o fato gerador não ocorre em um único momento, mas sim com o advento de todo um conjunto de fatos que constituem ao final, a hipótese de incidência. Trata-se do chamado “fato gerador periódico”.

Ressalte-se que o artigo 105 do CTN não tem aplicação tendo em vista que permite o uso da lei tributária do momento a fatos pendentes. Essa prática está expressamente vedada pelo artigo 150, III, “a” da CF/88. Nesse mesmo sentido, deve-se entender a Súmula 584 do STF que determina que “ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base aplica-se a lei vigente do exercício financeiro em que deva ser apresentada a declaração”, isto é, muito embora haja esse posicionamento do Supremo Tribunal Federal, a melhor doutrina entende que a mesma não é mais admitida.

Segundo Celso Ribeiro Bastos (1997, p. 112) salvo a Constituição de 1937, todas as demais se mantiveram fiéis ao princípio da irretroatividade. Dessa forma, com exceção da

referida constituição, fica vedado criar ou majorar tributos tendo em vista fatos pretéritos, até porque os mesmos não podem ser chamados de fatos geradores uma vez que a situação existente à época da hipótese de incidência não era “tipificada” pela legislação tributária. Só há de se falar na existência de fato gerador nos casos de majoração do tributo. Ainda assim, só será permitido que o aumento ocorra após o advento da determinação legal.

Há três hipóteses onde é possível que haja a retroatividade da lei tributária. Contudo, percebe-se que todas elas são aplicáveis para beneficiar o contribuinte, mas nunca para prejudicá-lo. É o caso da remissão, anistia e quando há exclusão de penalidade (artigo 106 do Código Tributário Nacional), desde que seja julgado, não definitivamente, na esfera administrativa e judiciária. Na seara do direito penal seria equivalente ao princípio da irretroatividade, expressamente constante no artigo 5º, XL da Constituição Federal que determina que a lei penal não retroagirá, *salvo para beneficiar o réu*.

Não obstante essas possibilidades de se retroagir a lei tributária para beneficiar o contribuinte, há de se ressaltar que o mesmo não pode ocorrer no caso de diminuição de tributo, haja vista que o lançamento deve estar vinculado à prática do fato gerador. Nesse mesmo sentido, temos o caso da isenção, sendo que, nestas situações, há a peculiaridade da inexistência do fato gerador, isto é, onde há isenção não há fato gerador; quando não há sua ocorrência, não há de se falar em obrigação tributária.

#### 2.3.6.1.5 Princípio da Capacidade Contributiva

Traz o artigo 145, § 1º, da Lei Maior a seguinte redação:

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

De acordo com Luciano Amaro (2003, p. 138), o referido princípio é considerado por alguns autores como simples aspecto em que se desdobra o princípio da igualdade, como é o caso de Alberto Xavier, Geraldo Ataliba e Roque Carrazza. Seja como for, deve-

se respeitar a capacidade do contribuinte em ajudar, de acordo com suas condições, no desenvolvimento do Estado.

Questão interessante é a de se saber qual a real intenção do legislador quando utilizou a expressão “sempre que possível” no artigo 145, § 1º, primeira parte. Estaria ele obrigado a dar caráter pessoal ao tributo? Hugo de Brito Machado (2004, p. 52) diz que sim, que se refere à personalização dos tributos. Contudo, de acordo com Luciano Amaro (2003, p. 137), a expressão “cabe como ressalva tanto para a personalização como para a capacidade contributiva”.

De fato, há indícios de que este ilustre autor possui razão. Quando o tributo atingir caráter pessoal, “deveria” atender à capacidade do contribuinte, como “deveria” ser o caso do Imposto de Renda, mas que não o é. Isto não ocorre tendo em vista que não há um mecanismo adequado para que este princípio seja realmente respeitado.

As regras atuais do Imposto de Renda da Pessoa Física buscam, sem sucesso, de duas formas, atender a esse “caráter pessoal” do imposto. Se por um lado é permitido o abatimento de despesas, percebe-se que as mesmas possuem uma grande limitação, como é o caso do artigo 8º, II, “b”, da lei 9.250/95, que limita a possibilidade de deduzir os gastos com educação, de forma geral, ao valor de 1.998,00 (um mil novecentos e noventa e oito reais), anual; por outro lado, a progressividade do imposto também se demonstra falha tendo em vista que existem apenas duas faixas de alíquotas, como se demonstra a seguir: quem recebe até R\$ 12.696,00 (doze mil seiscentos e noventa e seis reais), por ano, está isento do pagamento do imposto de renda; de R\$ 12.696,01 (doze mil seiscentos e noventa e seis reais e um centavo) até R\$ 25.380,00 (vinte e cinco mil trezentos e oitenta reais), terá alíquota de 15 (quinze) por cento; para aqueles que recebem acima de R\$ 25.380,00 (vinte e cinco mil trezentos e oitenta reais), a alíquota será de 27,5 (vinte e sete e meio) por cento.

Não obstante, há tributos em que não se aplica o referido princípio. Trata-se daqueles que possuem finalidade extrafiscal. Por sua própria natureza regulatória de determinado setor econômico, não há de se falar no princípio da capacidade contributiva, como é o caso do IPI, até porque, neste caso, trata-se de imposto indireto, sendo pago, inicialmente, pelo contribuinte de direito mas repassado para o consumidor, contribuinte de fato.

De forma sucinta, ressalte-se também sobre questão levantada sobre a existência de violação ao princípio da capacidade contributiva no caso da concessão de isenção.

Hugo de Brito Machado (2004, p. 53) faz interessante colocação sobre o assunto.

*Em se tratando de imposto cujo fato gerador não seja necessariamente um indicador de capacidade contributiva do contribuinte, a lei que concede isenção certamente não será inconstitucional, posto que não fere o princípio em estudo. Em se tratando, porém, de imposto sobre o patrimônio, ou sobre a renda, cujo contribuinte é precisamente aquela que se revela possuidor de riqueza, ou de renda, aí nos parece que a isenção lesa o dispositivo constitucional que alberga o princípio em referência.*

Tendo em vista que os elementos indicadores de riquezas são patrimônio, renda e circulação de riquezas, de fato, a isenção concedida, v.g., à microempresa ou no caso do Imposto de Renda das Pessoas Físicas que percebem atualmente até a quantia de R\$ 12.696,00 (doze mil, seiscentos e noventa e nove reais), nada mais é do que a efetivação deste princípio. No entanto, como bem complementa o referido autor (2004, p. 53), a isenção no imposto de renda das pessoas jurídicas é possível desde que permita à empresa o que se chama de “mínimo vital”.

Ressalte-se ainda que a isenção concedida a grandes empresas, com o intuito de atraí-las para determinados Estados ou cidades com o escopo de gerar empregos, fomentando assim a guerra fiscal, certamente não atende ao princípio da capacidade contributiva, posto que essas empresas estão, tão somente, aproveitando-se da necessidade do Poder Público de criar novos empregos para conseguirem os benefícios fiscais.

#### 2.3.6.1.6 Princípio da Vedação ao Confisco

Traz o artigo 150, IV da Constituição Federal a vedação aos entes políticos de instituírem tributos que tenham efeito de confisco. E não poderia ser de modo diverso. O mesmo diploma legal exalta o direito à propriedade no caput do artigo 5º dentre os direitos e garantias fundamentais, além do fato de que, tecnicamente falando, tributo não é sanção de ato ilícito como preceitua o artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Não se pode permitir que o contribuinte seja obrigado a suportar as despesas do Estado com mais do que poderia dispor.

Segundo Roque Antônio Carrazza (2003, p. 89):

*O princípio da não-confiscatoriedade limita o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados. (...). É confiscatório o tributo que incide sobre correções monetárias, que, como se sabe, não revelam aumento de riqueza (e, nesta medida, aumento de capacidade contributiva), mas simples recomposição do valor de troca de moeda.*

Menciona, ainda, o referido autor que, para as empresas, há o confisco quando os tributos dificultam sobremodo a exploração de sua atividade bem como quando inviabiliza a mesma.

Feitas essas primeiras considerações, é de grande importância colhermos indícios para sabermos o montante tributável que configuraria confisco. Hector Villegas menciona que a Corte Suprema argentina tem fixado um teto de 33% (trinta e três por cento) da renda ou, no caso de impostos sucessórios, 33% (trinta e três por cento) do valor dos bens. Villegas *apud* Amaro (2003, p. 143).

Parece que não seria de bom grado estipular em porcentagem a configuração ou não do confisco. Da mesma forma, temos os esclarecimentos sobre o assunto na visão de Luciano Amaro (2003, p. 143) ao afirmar que:

*O princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se um determinado tributo invade ou não o território do confisco.*

Muito embora haja essa dificuldade em definir o que seria ou não confisco, sabe-se que os tributos podem ter finalidade extrafiscal, isto é, atuam de forma interventiva ou regulatória de determinado setor da economia. Nesses casos, muito embora haja uma elevadíssima carga tributária, não estaria configurado o intuito confiscatório mas tão somente o intuito regulatório, como é o caso da altíssima alíquota aplicada ao cigarro.

### 2.3.6.2 Imunidades

O segundo mecanismo criado pela Constituição Federal para limitar a competência tributária são as imunidades. São casos em que não há aplicação de tributos tendo em vista determinadas situações consagradas pela Lei Maior, seja por prestigiar determinadas instituições ou para facilitar o acesso à cultura.

Inicialmente, ressalte-se crítica de Luciano Amaro (2003, p. 149) ao tema “limitação ao poder de tributar” adotada por diversos doutrinadores. Para o referido autor, “Não se trata de uma amputação ou supressão do poder de tributar, pela boa razão de que, nas situações imunes, não existe, (nem preexiste) poder de tributar”.

Onde há imunidade não há competência tributária. Dessa forma, fala-se que existe uma regra de competência negativa, pelo fato de que, para se saber o âmbito da competência tributária, basta sabermos, por exclusão, onde há situações imunes.

Atualmente, alguns autores, como Roque Antônio Carrazza (2003, p. 642) e Hugo de Brito Machado (2004, p. 266), entendem que a imunidade não se aplica tão somente aos *impostos*, como se encontra no artigo 150, VI da CF/88, até porque é possível encontrarmos imunidades referentes a taxas, como veremos mais adiante.

As imunidades são encontradas em três lugares distintos da Constituição Federal, seja dentro ou fora do capítulo referente ao sistema tributário nacional.

Em um primeiro momento, temos as imunidades constantes na seção das limitações ao poder de tributar que compreende os artigos 150 a 152 da CF/88.

A primeira imunidade a ser mencionada é a do artigo 150, VI, “a”, que veda aos entes federados instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. De fato, não se trata de questão de difícil entendimento até porque se nos atentarmos ao fato de que o Estado precisa de receita para promover o bem comum, percebe-se que a transferência de receita de um ente federado para outro não faz sentido até porque estar-se-ia transferindo receita do Estado para o próprio Estado.

O § 2º do artigo 150 estende a imunidade às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, também referente ao patrimônio, renda e serviços.

Contudo, há casos previstos no § 3º desse artigo em que o patrimônio, renda e serviços das entidades públicas não são abrangidas pela imunidade, seja porque existe

exploração de atividade econômica regida por regras do direito privado ou atividades em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, além da obrigatoriedade do promitente comprador em pagar o imposto relativo ao bem imóvel.

Nessas hipóteses, quer-se evitar que a imunidade gere privilégios que poderiam até mesmo criar concorrência desleal, uma vez que as entidades públicas poderiam oferecer melhores preços por suas atividades.

Vale ressaltar que há impostos chamados de indiretos, como é o caso do IPI ou ICMS, que já vem embutido no preço. O ente federado, ao adquirir esses produtos, não paga diretamente o tributo até porque a relação jurídica existe entre o particular e o Estado é de natureza contratual.

Hugo de Brito Machado (2004, p. 268-9) faz a seguinte afirmação:

*O Estado comprador paga simplesmente o preço da mercadoria adquirida. Não o tributo. Este pode estar incluído no preço, mas neste também está incluído o salário dos empregados do industrial, ou comerciante, e nem por isto se pode dizer que há no caso pagamento de salários.*

A segunda hipótese de imunidade constante na seção das limitações ao poder de tributar encontra-se no artigo 150, VI, “b” da CF/88, qual seja a referente aos templos de qualquer culto.

O Direito segue a sociedade criando regras para que se torne possível a convivência humana. *Onde está a sociedade está o direito* (ubi societas ibi jus). Tendo em vista a grande importância da religião para o desenvolvimento humano, onde se pode, inclusive, encontrar regramentos idênticos estabelecidos tanto pelo Direito como pela religião (v.g., o preceito “não matar”), seria incompreensível a cobrança de impostos dos templos, haja visto que tal fato poderia desfavorecer os menos abastados, além do mais, deve-se ressaltar que vivemos em um país laico.

Contudo, traz o § 4º do artigo 150 da CF/88 a determinação de que essa imunidade vale apenas para o patrimônio, renda e serviços relacionados com as *finalidades essenciais* das entidades mencionadas. Dessa forma, parece que o prédio onde se presta o serviço para a educação religiosa também estaria imune ao pagamento do IPTU.

Há controvérsia em saber se determinada entidade religiosa poderia alugar algum imóvel que lhe pertence e usar esse rendimento para a celebração do culto, com o amparo da imunidade. Hugo de Brito Machado (2004, p. 270) entende que tal fato só seria possível se a locação não fosse uma atividade permanente. Se assim fosse possível, poder-se-ia interpretar, no mesmo sentido, a possibilidade da entidade religiosa em realizar atividade industrial ou comercial com o intuito de arrecadar fundos para a realização do culto, fato este que atentaria a livre concorrência constante no artigo 170, IV, da CF/88.

A imunidade também contempla os partidos políticos, suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, como determina o artigo 150, VI, “c” da CF/88.

Em linhas gerais, possui a mesma conotação da imunidade concedida aos templos religiosos. Busca-se respaldar a pluralidade partidária garantindo assim, a efetividade da democracia, além do amparo a certas instituições que visam o bem comum. Para tanto, necessário se faz que estas não tenham finalidade lucrativa.

Por fim, dentro da seção das limitações ao poder de tributar, temos a imunidade concedida aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (artigo 150, VI, “d”, da CF/88).

É inegável que o intuito do legislador ao conceder essa imunidade foi no sentido de se prestigiar a liberdade de expressão e a cultura. Dessa forma, discute-se se o legislador “disse menos do que devia”, até porque há questões conexas que também merecem esse respaldo legal.

Hugo de Brito Machado (2004, p. 272) entende que a imunidade deve ser entendida em seu sentido finalístico, de modo que, “... para ser efetiva, abrange todo o material necessário à confecção do livro, jornal ou periódico”. Menciona ainda que “... nenhum imposto pode incidir sobre qualquer insumo, ou mesmo sobre qualquer dos instrumentos, ou equipamentos, que sejam destinados exclusivamente à produção desses objetos”.

Nesse mesmo sentido, poderíamos citar os chamados “livros eletrônicos”, como os CD-roms e disquetes para computadores que contêm, muitas vezes, o mesmo conteúdo dos livros comuns. Se a intenção do legislador foi a de permitir a livre manifestação do pensamento e facilitar o acesso à cultura, parece que não seria coerente vedar a imunidade nesses casos só porque tivemos recente progresso tecnológico, que permitiu o acesso do

público em geral, a esse material, somente a pouco tempo atrás, antes do advento da nossa Constituição Federal, que é de 1988.

Após rápida explanação sobre as imunidades que estão dentro da seção da limitação ao poder de tributar, vejamos agora, de forma sucinta, outras constantes em diversos artigos, ainda assim, dentro do capítulo do sistema tributário nacional (artigos 145 a 162 da CF/88).

O artigo 149, § 2º, I da CF/88 veda a incidência das contribuições sociais e CIDE nas receitas decorrentes de exportação.

No artigo 153, § 3º, III da CF/88, temos a imunidade ao IPI dos produtos destinados ao exterior.

Sobre o ITR, é possível encontrar imunidade no mesmo artigo 153, porém, em seu § 4º, protegendo assim, as pequenas glebas rurais, definidas em lei, desde que o proprietário que as explorar não tenha outro imóvel.

Para o ICMS, temos o artigo 155, § 2º, X, da CF/88 que, em sua alínea “a” resguarda as mercadorias ou serviços destinados ao exterior sendo possível aproveitar o imposto cobrado nas operações anteriores. Além do mais, é imune as operações que destinem a outros Estados, petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, conforme dispõe a alínea “b”.

Nessa mesma esteira, temos o ouro, constante na alínea “c” que, de forma redundante, como lembra Luciano Amaro (2003, p. 157), trouxe a referida imunidade já que o próprio artigo 153, § 5º estabelece a cobrança apenas do Imposto sobre Operações Financeiras.

Finalmente, em sua alínea “d”, traz a imunidade nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Podemos encontrar no artigo 155, § 2º, XII, “e”, a possibilidade de que *lei complementar* exclua da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, “a”.

O artigo 155, § 3º da CF/88 versa sobre a imunidade nas operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e

minerais do País, sendo vedado a cobrança de qualquer outro tributo, salvo o ICMS, Imposto de Importação e Exportação.

No artigo 156, § 2º, I da CF/88 temos hipóteses em que não se aplicam o imposto conhecido por ITBI (imposto de transmissão de bens imóveis – artigo 156, II da CF/88) quando há a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital, ou relativo a fusão, incorporação, extinção ou cisão de pessoa jurídica, salvo se a compra e venda desses bens for a atividade preponderante do adquirente, fato este em que incide o ITBI.

Por último, de acordo com o artigo 156, § 3º, II da CF/88, não se aplica o ISS aos serviços destinados à exportação.

De forma geral, percebe-se que a concessão dessas imunidades se faz necessária para estimular a democracia, a economia, o bem comum, sendo este último, a finalidade do Estado.

Ao lado das imunidades constantes na seção da limitação ao poder de tributar e daquelas que estão no capítulo do sistema tributário nacional, temos também outras imunidades que se encontram fora do sistema tributário nacional.

Inicialmente, ressalte-se, como já mencionado anteriormente, as imunidades não abrangem tão somente aos impostos. Luciano Amaro (2003, p.158) cita quatro hipóteses acolhidas pela imunidade constantes no artigo 5º, da CF/88, que dizem respeito a taxas:

- a) petições aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder, bem como certidões fornecidas em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal (item XXXIV);*
- b) serviço público de assistência jurídica aos que comprovarem insuficiência de recursos (item LXXIV);*
- c) registro civil de nascimento e certidão de óbito, para os reconhecimentos pobres, na forma da lei (item LXXVI);*
- d) habeas corpus e habeas data, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania (item LXXVII).*

Vale lembrar que a hipótese de imunidade prevista no Código Civil (artigo 1512 e parágrafo único) para a Certidão de Casamento é, sem dúvida alguma inconstitucional,

haja visto que, de acordo com o artigo 150, § 6º da CF/88, para que se possa conceder qualquer subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, necessário se faz que os mesmos sejam concedidos por intermédio de *lei específica*, que regule *exclusivamente* a matéria supra citada.

Outro caso de imunidade pode ser constatado no artigo 184, § 5º da CF/88, muito embora o mesmo se refira a “isenção”. Aplica-se aos impostos federais, estaduais e municipais nos casos de transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

Há também a hipótese do artigo 195, § 7º da CF/88 que, como no caso anterior, muito embora esteja escrito “isenção”, deve-se entender “imunidade”. Nesse caso, a imunidade recairá sobre a contribuição para a seguridade social nas entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Por último, também no artigo 195, II, da CF/88, não se aplica contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o artigo 201.

### **3 OS TRIBUTOS**

#### **3.1 Considerações Gerais**

No capítulo anterior, quando da explicação das receitas derivadas, discorreu-se, de forma sucinta, sobre o assunto que ora será analisado. De forma geral, para que o Estado possa desenvolver as atividades que avocou para si, necessário se faz a utilização de certos instrumentos com o intuito de arrecadar o necessário para que se possa efetivamente conseguir o bem comum.

A principal forma de arrecadação do Estado é por meio das receitas derivadas, isto é, por intermédio dos tributos, fato este marcado pela imposição estatal.

### 3.2 Definição

Nesse mesmo sentido, e sem querer ser repetitivo, traz o artigo 3º do Código Tributário Nacional a definição de tributo nos seguintes termos: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Ressalte-se, novamente, certas críticas à definição de tributos apresentada pelo Código Tributário Nacional, já explanadas anteriormente.

Em primeiro lugar, vemos que o legislador foi redundante ao estabelecer que tributo é toda prestação *pecuniária*, em *moeda*. Pecúnia significa dinheiro. Além do mais, ao dizer que “ou cujo valor nela se possa exprimir” dá a entender ser possível o pagamento do tributo *in natura* ou *in labore*. Como já relatado anteriormente, salvo exceção trazida pela Lei Complementar nº 104/01 que permite a dação em pagamento, só se permite o uso de moeda nacional.

Quanto à atividade administrativa plenamente vinculada, percebe-se que esta exigência possui caráter meramente fiscalizador pelo Estado, haja visto que é o próprio Fisco quem regulamenta como o contribuinte deverá, independente de lançamento, apurar e proceder ao pagamento desses tributos.

Luciano Amaro (2003, p. 25) traz sua definição de tributo que ora transcrevemos: “*Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público*”.

### 3.3 Espécies

A palavra tributo é gênero, do qual advém várias espécies. Existe interessante discussão doutrinária sobre a classificação das espécies tributárias. A problemática gira em torno da definição apresentada tanto pela atual Constituição Federal (artigo 145) como pelo Código Tributário Nacional (artigo 5º). Em ambos os diplomas legais, constam três espécies de tributos, quais sejam os impostos, taxas e contribuições de melhorias.

Muito embora a expressa definição legal, é possível encontrarmos outras duas figuras tributárias nos artigos 148 (empréstimo compulsório) e 149 (contribuições “especiais”), ambos da Constituição Federal.

Para Celso Ribeiro Bastos (1997: 141) há cinco modalidades tributárias mas que “Isso, no entanto, não fez elidir o problema quanto a saber sobre a efetiva existência dessas modalidades enquanto tributos com consciência própria, não redutíveis, portanto, a outros”. Além do mais, segundo o autor (1997, p. 141-142), a classificação dependeria dos critérios utilizados, até porque, se considerarmos o fato gerador combinado com um comportamento do Estado, teríamos dois tipos de tributos: os vinculados (taxas) e os não vinculados (impostos).

Percebe-se que os fatores vinculação e não vinculação são de grande importância para a classificação dos tributos adotada pela doutrina. É nessa esteira que discorreremos acerca das espécies tributárias.

**Imposto:** previsto no artigo 145, II da CF/88 e definido no artigo 16 do Código Tributário Nacional traz a seguinte redação: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Trata-se de espécie tributária cobrada do contribuinte sendo que não há qualquer vínculo existente entre o pagamento do tributo e uma contraprestação direta por parte do Poder Público, sendo assim, classificado como tributo não vinculado. Incide nas fontes indicativas de riquezas que são o patrimônio, a renda e circulação de mercadorias.

Nossa Constituição Federal arrolou treze tipos de impostos, determinando, inclusive, os entes competentes para instituí-los. Dessa forma, é da competência da União a criação dos impostos constantes no artigo 153 da Carta Magna, sendo eles:

*I – importação de produtos estrangeiros;*

*II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;*

*III – renda e proventos de qualquer natureza;*

*IV – produtos industrializados;*

*V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;*

*VI – propriedade territorial rural;*

*VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.*

Vale lembrar que, muito embora seja da competência da União instituir sete impostos, até hoje não há regulamentação para o imposto sobre grandes fortunas, sendo vedado, por enquanto, sua cobrança.

O artigo 155 da Lei Maior determina que compete aos Estados e ao Distrito Federal legislarem sobre:

*I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;*

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

*III – propriedade de veículos automotores.*

De acordo com o artigo 156 da Constituição Federal, é da competência dos municípios instituírem impostos sobre:

*I – propriedade predial e territorial urbana;*

*II – transmissão intervivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;*

*III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.*

**Taxa:** com redação determinada pelos artigos 145, II, da CF/88 e 77 do Código Tributário Nacional, pode ser instituída por todos os entes da federação, desde que dentro do seu campo de atuação, tendo como fato gerador o exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

Aqui, há vinculação direta entre o contribuinte e uma atividade estatal que prestará um serviço específico divisível, individualizado, ou pelo simples fato de colocá-lo à disposição.

Muito embora seja necessário que o serviço prestado seja *divisível*, atualmente, por intermédio da Emenda Constitucional nº 39/2002, que acrescentou o artigo 149-A ao texto constitucional, é permitindo a cobrança de “contribuição” para o custeio do serviço de iluminação pública.

Parece que o legislador foi infeliz ao tentar transferir o ônus dos custos da iluminação pública, diretamente para os contribuintes. O consumo de energia residencial sim, é divisível. No entanto, a iluminação pública não é divisível, fato este que macula o texto do artigo 149-A. Esse serviço prestado pelo Estado deve ser custeado com a receita advinda dos *impostos*, tributo não vinculado.

**Contribuição de melhoria:** prevista no artigo 145, III, da CF/88 e definida no artigo 81 do Código Tributário Nacional, traz a seguinte redação:

*A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.*

Trata-se de tributo com vinculação indireta pelo fato de que, a princípio, a obra não foi construída para os contribuintes que foram beneficiados diretamente, mas sim para todos, indistintamente.

Hugo de Brito Machado (2004, p. 414) ressalta que quando da aplicação desse tributo, além de atender ao ordenamento jurídico, estar-se-ia *evitando* “*uma injusta repartição dos benefícios decorrentes de obras públicas*”. E com razão o autor já que a obra pública foi custeada por todos e a valorização atingirá apenas alguns.

**Empréstimo compulsório:** trata-se de tributo instituído pela União nos casos do artigo 148 da CF/88, seja para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (inciso I), seja para a realização de investimentos públicos de caráter urgente (inciso II).

Trata-se de ingresso e não de receita, já que deve ser restituído ao contribuinte. Deve ser instituído por lei complementar que, inclusive, deverá determinar seu fato gerador, já que a Constituição Federal não o determinou.

Luciano Amaro (2003, p. 51) faz interessante comentário sobre o assunto:

*É evidente que o fato gerador do empréstimo não é a guerra nem a calamidade nem o investimento público, embora ele só possa ser instituído à vista dessas situações. A calamidade, a guerra e o investimento, nas circunstâncias previstas, condicionam o exercício da competência tributária (isto é, só se pode instituir o empréstimo se presente uma das situações referidas) e direcionam a aplicação do produto da arrecadação (vale dizer, absorvem necessariamente os recursos arrecadados).*

**Contribuições especiais:** constante no artigo 149 da CF/88, refere-se às contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de atuação em suas respectivas áreas. Além do mais, em seu § 1º possibilita aos Estados, Distrito Federal e Municípios instituírem contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio dos seus planos de previdência.

Inicialmente, temos as **contribuições sociais** que, em conjunto com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, financiará a Seguridade Social (artigo 195 da CF/88).

As contribuições sociais a que se refere o caput do artigo serão arrecadadas do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada (inciso I); do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201 (inciso II); sobre a receita dos concursos de prognósticos (inciso III); do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (inciso IV).

Roque Antonio Carrazza (2003, p. 537) lembra que a Emenda Constitucional nº 20/98 que aumentou a regra-matriz dessa contribuição em seus incisos I e II padece de insuperável inconstitucionalidade, uma vez que fere cláusula pétreia constante no artigo 60, § 4º, IV, da CF/88, já que não observou o disposto no artigo 195, § 4º da Lei Maior que, ao

remeter ao 154, I, determina o uso de lei complementar. Emenda Constitucional não é lei complementar, logo, a alteração da base de cálculo é inconstitucional.

A segunda espécie de contribuição especial é a **contribuição de intervenção no domínio econômico** (CIDE), tributo extrafiscal que atua como instrumento concedido pela Constituição Federal a serviço da União, para que esta intervenha no domínio econômico. Trata-se de situações especiais onde se faz necessário a intervenção estatal para corrigir eventuais distorções que possam ocorrer na economia, inclusive não se aplicando o princípio da anterioridade (artigo 150, III, da CF/88).

Disposto no artigo 177, § 4º da CF/88, temos a CIDE relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.

De acordo com o inciso II do mesmo artigo, os recursos arrecadados serão destinados:

- a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;*
- b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;*
- c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes (artigo 177, § 4º, incisos I a III).*

O artigo 159, III, da CF/88 determina que vinte e cinco por cento do que for arrecadado será destinado aos Estados e Distrito Federal para serem aplicados no financiamento de programas de infra-estrutura de transportes e, desse montante que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento será destinado para os Municípios com o mesmo propósito (§ 4º do referido artigo).

Dessa forma, temos que os valores arrecadados pela contribuição de intervenção no domínio econômico sobre os combustíveis deveriam ser utilizados para manter os preços desses produtos em patamares razoáveis, além de prestigiar projetos ambientais e melhorar a infra-estrutura de transportes.

A última espécie de contribuição é a referente aos **interesses de categorias profissionais ou econômicas**. São utilizadas para custear entidades que possuem a função

de fiscalizar e regular o exercício dessas atividades, além de representá-las, defendendo seus interesses.

Temos como exemplos, as contribuições que os advogados e estagiários pagam à Ordem dos Advogados do Brasil, que os médicos pagam ao Conselho Regional de Medicina e assim sucessivamente.

Luciano Amaro (2003, p.55) ressalta que: “o fato gerador dessas contribuições reside no exercício, pelo contribuinte, de determinada atividade profissional ou econômica, a que se atrelam as funções (fiscalização, representatividade, defesa de interesses etc.).”

## **4 FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

### **4.1 Considerações Gerais**

Examinado em linhas gerais no capítulo 2 o Sistema Tributário Nacional, sobretudo em seu aspecto constitucional, estudo que teve como objetivo principal a indicação e conhecimento dos tributos que compõem o nosso sistema, das formas de obtenção de receitas pelos entes federados, com especial destaque para o exame da competência tributária, sua classificação e características e as limitações constitucionais ao seu exercício, consubstanciadas nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades, é o momento de conhecermos mais de perto as fontes do Direito Tributário, ou seja, os instrumentos normativos que disciplinam, no plano infraconstitucional, as relações jurídicas entre fisco e contribuinte, dando assim forma e concretude ao sistema delineado na Constituição.

Salientamos que o estudo ganha relevo especialmente, ou tem como principal objetivo o exame e a compreensão dos *convênios* celebrados entre os Estados em matéria de ICMS, principalmente na concessão de benefícios fiscais, como isenção e remissão, instrumentos previstos na Constituição como meio de impedir a chamada Guerra Fiscal entre os Estados, tema central deste trabalho.

O próprio Código Tributário Nacional discorre sobre Legislação Tributária em seu Título I, apresentando, em seu Capítulo I, sobre as disposições gerais do assunto, trazendo

no artigo 96 a seguinte redação: “A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem , no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

A palavra “lei” deve ser entendida de forma ampla uma vez que, dependendo do assunto, a referida lei poderá ser a ordinária, a complementar, a delegada, dentre outras. Além do mais, há casos em que, muito embora não sejam leis propriamente ditas, possuem força de lei como é o caso das Medidas Provisórias.

Dentre as referidas leis, façamos uma rápida explanação sobre as diversas normas de nosso ordenamento jurídico que atuam como fontes do Direito Tributário.

#### 4.1.1 Constituição Federal

A norma constitucional é a mais importante dentre aquelas escalonadas no nosso ordenamento jurídico. Trata-se da principal fonte para todos os ramos do Direito, haja visto que institui, até mesmo, a própria formação do Estado. Para o Direito Tributário, traz toda sistemática de funcionamento do Sistema Tributário Nacional determinando a competência de cada um dos entes federados para instituírem tributos, bem como suas limitações.

Ressalte-se que a Constituição Federal pode ser alterada por intermédio de Emenda Constitucional (artigo 60 da CF/88), fato este praticado por intermédio do poder derivado do Congresso Nacional, com as ressalvas do § 4º do referido artigo que veda proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais.

#### 4.1.2 Lei Complementar

Com a função de “complementar” certas matérias de cunho constitucional, têm no artigo 146 da Carta Magna delineado seu campo de atuação. Dessa forma, será aplicada nos *conflitos de competências* em matéria tributária entre os entes da federação; *para regular as limitações constitucionais* ao poder de tributar e *estabelecer normas gerais* em matéria de legislação tributária.

Luciano Amaro (2003, p. 165) faz interessante comentário sobre a função da lei complementar:

*Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária.*

Para o presente trabalho, é de fundamental importância essa figura jurídica uma vez que o artigo 155, § 2º, XII, “g” da CF/88 determina que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. A matéria foi disciplinada por intermédio da lei complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975 que regulamentou sobre os convênios para a concessão de benefícios fiscais e foi, em linhas gerais, recepcionada pela Constituição Federal de 1988.

#### 4.1.3 Lei Ordinária

É a fonte do Direito Tributário que, via de regra, cria *in abstracto* os tributos, devendo, para tanto, trazer seus elementos essenciais, quais sejam: sujeito ativo, sujeito passivo, fato gerador, base de cálculo e alíquota. Deverá, ainda, respeitar os limites impostos pela Constituição Federal quanto às imunidades e princípios constitucionais.

#### 4.1.4 Lei Delegada

É o ato normativo editado pelo Presidente da República após receber “poderes” do Congresso Nacional, por intermédio de resolução, especificando seu conteúdo e termos de seu exercício (artigo 68, § 2º da CF/88).

Além do § 1º limitar seu uso, verifica-se que não tem sido muito utilizada haja visto a maior facilidade proporcionada pela Medida Provisória.

#### 4.1.5 Resolução

São atos instituídos exclusivamente pelo Congresso Nacional ou somente pelo Senado Federal sem que haja sanção do Executivo, como é o caso da fixação de alíquotas máximas do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (artigo 155, § 1º, IV da CF/88); para o estabelecimento de alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação, na seara do ICMS (artigo 155, § 2º, IV da CF/88); para estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas do ICMS (artigo 155, § 2º, V, “a” da CF/88) e para fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflitos específico entre Estados (artigo 155, § 2º, V, “b” da CF/88).

#### 4.1.6 Decretos Legislativos

São atos praticados pelo Congresso Nacional que visam à disciplina de matérias privativas do Poder Legislativo como é o caso da aprovação de tratados (artigo 49, I da CF/88) e dispor sobre relações jurídicas decorrentes das medidas provisórias não convertidas em lei (artigo 62, § 3º).

#### 4.1.7 Medida Provisória

Antes da Constituição Federal de 1988 tínhamos o decreto-lei, norma com força de lei ordinária, privativo do Presidente da República, devendo ser votado pelo Congresso Nacional em 60 (sessenta) dias sob pena de anuência tácita. Além do mais, mesmo que fosse rejeitado, seu efeito não perderia eficácia durante o tempo que esteve em vigor.

Atualmente, temos figura jurídica análoga ao decreto-lei que é a *medida provisória*, prevista no artigo 62 da Constituição Federal. A principal distinção entre essas duas espécies de fontes tributárias é que se a medida provisória não for aprovada pelo Congresso Nacional, não produzirá nenhum efeito enquanto esteve sendo discutida no Poder Legislativo, ao passo que o decreto-lei produzia.

Luciano Amaro (2003, p. 169) ressalta que, muito embora se tenha evitado o inconveniente da permanência dos efeitos da norma rejeitada, como era o caso do decreto-lei, houve sacrifício da segurança jurídica “... pois simplesmente não se sabe, durante o período em que o Congresso discute a medida, qual lei está em vigor”.

Dentre diversas alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 32 de 11 de setembro de 2001, ressalte-se que para o estudo que ora desenvolvemos, há substancial importância na análise do artigo 62, § 2º da Constituição Federal que traz a seguinte redação: “Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”.

Há discussão na doutrina no sentido de saber se a medida provisória poderia ou não criar ou majorar impostos. Luciano Amaro (2003, p. 171) relata que parte da doutrina, entende que não; contudo, há quem entenda que só seria possível para a criação de impostos extraordinários e empréstimos compulsórios de calamidade pública e guerra. Ressalte-se que o referido autor nos atenta ao fato de que, dessa forma, esses autores “... acabaram por aceitar que elas cuidassem de matérias de *lei complementar* (figura prevista na Constituição para criação de empréstimos compulsórios)”, fato este que seria incabível.

#### 4.1.8 Decreto

Trata-se de ato do chefe do Poder Executivo, que configura lei material, com força equivalente à lei formal já que modifica um dos elementos essenciais do tributo, qual seja a alíquota. É o caso, por exemplo, dos impostos constantes no artigo 153, § 1º, da Constituição Federal de 1988 que faculta ao Poder Executivo a alteração da alíquota do imposto de importação, exportação, sobre movimentação financeira e produtos industrializados.

Além desse exemplo, também é possível a alteração da alíquota da CIDE que incide sobre o petróleo e seus derivados, expressamente constante no artigo 177, § 4º, I, “b”, da Lei Maior.

Dessa forma, e em consonância com o artigo 99 do Código Tributário Nacional, vemos que o conteúdo e alcance do Decreto estão intimamente ligados à lei em função do qual foi expedido, devendo, contudo, respeitar as regras estabelecidas pelo CTN.

#### 4.1.9 Tratados e Convenções Internacionais

Os tratados e convenções internacionais se fazem necessários tendo em vista o grande volume de negócios realizados pelos diversos países, principalmente nos dias atuais, em consequência do fenômeno da Globalização.

O Código Tributário Nacional acolheu essa Fonte do Direito Tributário, expressamente, em seu artigo 98, que traz a seguinte redação: “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Sem querer esgotar toda problemática que gira em torno do assunto, que não é a pretensão deste trabalho, existe importante posicionamento doutrinário no sentido de que os tratados e as convenções internacionais, na verdade, não revogam a legislação tributária interna. Hugo de Brito Machado (2004, p. 90) bem lembra que “a lei revogada não volta a ter vigência pela revogação da lei que a revogou”.

Trata-se da *irreprestabilidade* existente em nosso ordenamento jurídico, acolhida pelo artigo 2º, § 3º da Lei de Introdução do Código Civil. Dessa forma, se o tratado for denunciado pelo Brasil, a lei interna estará, novamente, em vigor.

Luciano Amaro (2003, p. 175), nesse mesmo sentido, alega que os tratados e convenções seriam como leis especiais em nosso ordenamento jurídico, fato este que não obsta a existência desses institutos em conjunto com as normas internas, sendo que “... a norma especial convive com a norma geral, independentemente de indagar-se qual seja posterior, e aplica-se quando presente a característica que especializa a hipótese e a afasta do comando da norma geral”.

Outra questão, que também apresenta muitas controvérsias, é a de se saber se os tratados firmados pela União podem vincular tributos estaduais e municipais, oferecendo, por exemplo, isenção de ICMS, tributo da competência dos Estados e do Distrito Federal.

#### 4.1.10 Normas Complementares

São atos, da administração pública, que visam complementar as leis, em seu sentido amplo. De acordo com o artigo 100 do Código Tributário Nacional, temos as seguintes normas complementares, que ora passamos, rapidamente, a explicar:

a) **atos normativos**: são atos que visam explicar, designar como proceder em determinados preceitos legais ou cumprimento de obrigações fiscais, como é o caso das portarias, circulares e os pareceres normativos.

b) **decisões administrativas**: são as decisões proferidas pelo órgão administrativo que julga as pendências entre o Fisco e o contribuinte, sem prejuízo do acesso, ainda que após a decisão administrativa, ao Poder Judiciário.

c) **práticas reiteradas**: trata-se de conduta adotada pelo Fisco, na aplicação da legislação tributária, que deve ser seguida pelo contribuinte, constituindo, assim, o uso dos costumes no Direito Tributário.

d) **convênios**: são acordos realizados entre diversos entes da federação com o intuito de atuarem juntos em assuntos de interesse fiscal, como é o caso de troca de informações e arrecadação de tributos. São distintos dos convênios celebrados entre os

Estados e Distrito Federal para a concessão de benefícios fiscais, que serão explanados logo abaixo.

#### 4.1.11 Convênios

Como veremos no próximo capítulo, diversos são os motivos pelos quais se faz necessário que o ente competente, na cobrança do tributo, conceda benefícios fiscais ao contribuinte, fato este que deve ser devidamente regulamentado para evitar eventuais abusos contra a Fazenda Pública, até porque o artigo 150, § 6º, da CF/88, determina, em linhas gerais, que os benefícios fiscais devem ser concedidos por lei específica, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, que versa sobre os benefícios em matéria de ICMS.

O referido artigo 155, § 2º, XII, “g”, determina que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, serão concedidas e revogadas as isenções, incentivos e benefícios fiscais. Dessa forma, o instrumento necessário para a concessão dos benefícios fiscais em matéria de ICMS são os *convênios*, com determinação estipulada pela competente Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975.

Os convênios são celebrados no CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) por intermédio dos prepostos dos Estados e do Distrito Federal (geralmente pelo secretário da fazenda ou das finanças), sob a presidência de representantes do Governo Federal.

Necessário se faz a presença da maioria das Unidades da Federação para que o convênio tenha validade. A revogação total ou parcial dos benefícios depende de 4/5 (quatro quintos) dos presentes na reunião, enquanto que, para que haja concessão de benefícios fiscais, é preciso da aprovação unânime.

Após a aprovação, haverá prazo de 10 (dez) dias subsequentes à reunião para que seja publicada no Diário Oficial da União. Após a publicação, deverá o *Poder Executivo*, nos próximos 15 (quinze) dias, ratificar ou não os convênios celebrados, por intermédio de *decreto*. Após 10 (dez) dias, será novamente publicada no Diário Oficial da União a

ratificação dos convênios, fato este que abre o prazo de 30 (trinta) dias para que o mesmo entre em vigor.

Em linhas gerais, essa é a sistemática de funcionamento dos convênios. Tendo em vista que o assunto perfaz o pilar central deste trabalho, o mesmo será analisado, com os devidos cuidados, logo adiante, no capítulo 6 (seis) que discorrerá sobre a Guerra Fiscal Estadual, no que tange ao ICMS.

## 5 BENEFÍCIOS FISCAIS

### 5.1 Considerações Gerais

Os benefícios fiscais, também conhecidos por *incentivos fiscais* ou *estímulos fiscais*, são instrumentos que possuem caráter extrafiscal, isto é, atuam intervindo na economia, regulando determinado mercado ou fomentando determinada atividade econômica, e atribuem, assim, um aspecto diferente ao tributo, que perde ou se despe do objetivo primordial de gerar receitas, atuando então como instrumento de política econômica do Estado.

Trata-se de situações desonerativas com o objetivo de estimular determinado comportamento do contribuinte, com a finalidade de possibilitar o equilíbrio no desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país.

Deve ser concedido ou revogado por intermédio de lei, *lato sensu*, já que os convênios celebrados entre os Estados e Distrito Federal para a concessão de isenção de ICMS, devem ser ratificados por intermédio de decreto do Executivo.

Ressalte-se que incentivo não é “favor fiscal”, até porque o administrador não pode dar aquilo que não é dele, mas sim do povo. Rogério Lima faz interessante comentário sobre o assunto:

*O entendimento de que o atual Estado pode prestar favores é um atavismo. Essa tese surgiu na era negra do Estado Patrimonial, quando este tinha um dono: o príncipe, que, ao poder das armas, ministrava favores e exigia regalias. Pode-se*

*sintetizar o regime jurídico dessa época na seguinte frase de Luiz XIV: “O Estado sou eu”. Todavia, com o surgimento do Estado de Direito, as coisas inverteram-se. A titularidade do poder saiu das mãos do príncipe para seu titular de origem – o povo (art. 1º da CF/88). A ação do Estado, agora, funda-se em lei e não mais na vontade do príncipe. Em suma, o Estado tem deveres a cumprir perante o povo. (IOB, nº 3/2002, p. 83-85 ).*

Os benefícios fiscais podem assumir formas bastante variadas e assim apresentar-se sob diferentes rótulos ou institutos, que terão em comum sempre o objetivo de estimular determinada atividade ou comportamento do contribuinte. Podemos arrolar, seguindo em linhas gerais a regra do artigo 150, § 6º, da CF/88, as seguintes espécies de benefícios fiscais: anistia, remissão, concessão de crédito presumido, redução da base de cálculo, subsídios ou isenção.

A seguir, examinaremos de modo mais detalhado cada uma dessas figuras.

### 5.1.1 Anistia

Quando ocorre uma infração à legislação tributária, necessário se faz que essa conduta ilegal seja punida de acordo com o nosso ordenamento jurídico. Geralmente, há imposição de sanção pecuniária, fato este que constitui um crédito tributário (artigo 113, § 1º, do CTN) referente à punição.

A anistia é justamente a exclusão do crédito tributário decorrente de uma sanção pecuniária. Luciano Amaro (2003, p. 440) leciona que “anistia é o *perdão de infrações*, do que decorre a inaplicabilidade da sanção. Não é a sanção que é anistiada; o que se perdoa é o ilícito; perdoado este, deixa de ter lugar a sanção; o perdão, portanto, toma o lugar da sanção, obstando a que esta seja aplicada”.

Disposta nos artigos 180 a 182 do Código Tributário Nacional, deve ser concedida, por lei (artigos 150, § 6º, da CF/88 e 97, VI, do CTN), antes da constituição do crédito, extinguindo-se a punibilidade do infrator, obstando o advento do crédito, não se aplicando aos atos qualificados em lei como crimes, contravenções ou praticados apenas com dolo, fraude ou simulação e, salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio

entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas (artigo 180, I e II, do Código Tributário Nacional).

Pode ser *geral* (artigo 181, I, do CTN), quando concedida, indistintamente, a todos os contribuintes que praticaram determinada infração legal, ou *limitada* (artigo 181, II, do CTN), às infrações da legislação relativa a determinado tributo, isto é, a anistia pode recair apenas ao ICMS ou um outro tributo qualquer (artigo 181, II, a, do CTN); às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza (artigo 181, II, b, do CTN); a determinada região do território da entidade tributante em função de condições a ela peculiares, como é o caso de determinadas áreas com baixo índice de desenvolvimento ou atingidas por desastre natural (artigo 181, II, c, do CTN); sob condição do pagamento do tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa (artigo 181, II, d, do CTN).

Quando a anistia for concedida em caráter *geral*, será definida por lei; quando for *limitada*, faz-se necessário despacho da autoridade administrativa (que não gera direito adquirido), devendo o interessado comprovar que preenche as condições e o cumprimento dos requisitos previstos em lei.

Não há de se confundir *anistia* com *isenção*. Luciano Amaro (2003, p. 441) ressalta que:

*..., a anistia não tem nada a ver com isenção, conforma já observamos no capítulo dedicado ao fato gerador da obrigação tributária. A primeira é uma categoria atinente aos ilícitos tributários; a segunda compõe as regras de definição do campo de incidência do tributo. A primeira tem que ver com ações ou omissões que infringem prescrições normativas; a segunda entende com a definição da hipótese de incidência do tributo, representando uma técnica utilizada pelo legislador para demarcar o campo de incidência.*

Também não há de confundir *anistia* com *remissão*. Na anistia, com o advento de uma infração, há o direito de punir, situação esta elidida pelo perdão da infração. Já na remissão, temos a ocorrência do fato gerador que faz surgir a obrigação tributária, com subsequente perdão do débito.

### 5.1.2 Remissão

Em linhas gerais, como já foi explanado logo acima, remissão é o perdão concedido por lei ou que autoriza o administrador a concedê-lo, fato este que dispensa o crédito tributário que já existia ao tempo da remissão.

Exemplo de remissão é o chamado “REFIS” (Programa de Recuperação Fiscal) que, muitas vezes, perdoa os juros, multas ou concede o parcelamento do crédito fiscal.

### 5.1.3 Crédito Presumido

Foi instituído pela União em 1969 pela edição do decreto-lei nº 491 com posteriores alterações. Também chamado de *crédito prêmio*, tem o intuito de ressarcir o contribuinte pelo fato dele ter adquirido, no mercado interno, matérias-primas, produtos de intermediários e material de embalagem que serão utilizados na produção de bens destinados ao exterior.

Trata-se de estímulo à exportação, fato esse que contribui diretamente para se conseguir saldo positivo da balança comercial nacional.

### 5.1.4 Redução da Base de Cálculo e Alíquota

A base de cálculo é a medida para se apurar o valor do tributo devido, fato este sobre o qual incidirá o fato gerador. Assim, por exemplo, a base de cálculo do IPTU seria o valor venal do imóvel.

De modo diverso, temos a alíquota, *porcentagem* a ser aplicada sobre a base de cálculo para se chegar ao valor do tributo devido. Dessa forma, atualmente, a alíquota aplicada ao arroz, comercializado dentro do Estado de São Paulo é de 7% (sete por cento).

Assim, a redução, tanto da base de cálculo quanto da alíquota, perfazem verdadeiros incentivos fiscais haja visto que desoneram o valor dos produtos.

### 5.1.5 Subsídios

Trata-se de ajuda financeira concedida pelo ente competente, seja na forma de investimento na infra-estrutura para abrigar determinada empresa, ou ainda na aplicação direta de recursos públicos com o intuito de reduzir o valor da mercadoria produzida para que esta se torne mais competitiva.

### 5.1.6 Isenção

Trata-se de outra espécie de benefício fiscal, sendo elencada pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 175, I, como forma de exclusão do crédito tributário.

Desde logo, ressalte-se a grande divergência existente em torno do conceito de isenção, fato este abordado por diversos autores.

A doutrina clássica sustenta que a isenção nada mais é do que “dispensa legal do pagamento do tributo”. Dentre outros, Roque Antonio Carrazza (2003, p. 754) cita, como exemplo, Rubens Gomes de Souza, quando afirma que, “isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”.

Contudo, fica evidente o equívoco em que incide essa corrente doutrinária, haja visto que, como bem se denota, a hipótese levantada trata tão somente de caso de *remissão*, e não de *isenção*.

A remissão, como já foi explanado logo acima, é a dispensa do pagamento do crédito tributário, isto é, ocorre o fato gerador, há o lançamento (quando da essência do ato) e a constituição do crédito tributário, momento em que, com o advento da remissão, há o perdão desse crédito.

Há quem entenda ser a isenção uma “hipótese de não-incidência tributária, legalmente qualificada”, haja visto que “a obrigação tributária não chega a nascer pois a lei de isenção suprimiu determinadas situações do campo da tributação” *Marrey Júnior apud Carrazza (2003, p. 756-757)*.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, entende que a “regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência mutilando-os,

parcialmente” *Carvalho apud Carrazza (2003, p. 759)*. Ressalta ainda o referido autor, que não há supressão total do critério já que isso destruiria a regra-matriz, mas apenas subtração de parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente. *Carvalho apud Carrazza (2003, p. 759)*.

Dessa forma, haveria oito maneiras distintas de se inibir a funcionalidade da regra-matriz, sendo quatro pela *hipótese* (1. Atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; 2. Atingindo-lhe o critério material, pela subtração do complemento; 3. Atingindo-lhe o critério espacial; 4. Atingindo-lhe o critério temporal) e outras quatro pelo *conseqüente* (1. Atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito ativo; 2. Atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo; 3. Atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo; 4. Atingindo-lhe o critério quantitativo, pela alíquota).

Questão interessante levantada pela doutrina, é a de saber se a revogação da isenção deve obedecer ao princípio da anterioridade. Hugo de Brito Machado (2004: 220), dentre outros renomados juristas, entende que a lei que concede isenção equivale à criação de tributo, fato este que dá ensejo ao referido princípio.

Contudo, de modo diverso tem entendido o Supremo Tribunal Federal, decidindo sobre a imediata aplicação do tributo que recebeu isenção (RE n. 99.908-RS, Rel. Min. Rafael Mayer, publicado na RTJ 107:430-432; RTJ, 33: 177; 34: 111; 35: 249 e 121: 1114), além do fato de ter sumulado o entendimento no sentido de que “O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da CF) não se aplica à revogação de isenção do ICM” (Súmula 615, referindo-se à Constituição Federal vigente à época, isto é, em 1967) e, por isso, hoje está superada.

Discute-se, também, tendo em vista o princípio da isonomia, expresso no artigo 151, I, da CF/88, sobre a possibilidade de se instituir a isenção, somente em determinadas regiões do território nacional (artigo 176, parágrafo único do CTN).

Sendo espécie de benefício fiscal, percebe-se que a isenção também possui caráter extrafiscal, isto é, possui o intuito de intervir na economia, regulando *determinado* mercado ou fomentando *determinada* atividade econômica, fato este que ressalta a intenção de se buscar o desenvolvimento de todas as regiões do país, indistintamente.

No entanto, haja visto as disparidades encontradas nas diversas regiões do Brasil, são inegáveis a maior necessidade de se conceder isenções de determinados produtos ou serviços, às regiões mais pobres. Dessa forma, é razoável o posicionamento no sentido de que não há violação ao princípio da isonomia quando a concessão de isenção for restrita a determinada região do país.

Parece ser essa a mensagem contida na regra do artigo 151, I, da CF/ 88, que pode, assim, ser invocada como argumento na defesa da isenção instituída para fomentar o desenvolvimento de determinadas regiões do país.

Vejamos agora, de forma sucinta, a classificação das isenções, de acordo com o Código Tributário Nacional: I- Em relação à forma de concessão, poderá ser absoluta (quando concedida pela lei) ou relativa (por intermédio de despacho da autoridade administrativa); II - Quanto à natureza, será onerosa (quando implique ônus para o beneficiário) ou simples (quando não há qualquer encargo ao interessado); III - Poderá ainda, dependendo do caso, ser concedida com prazo determinado ou indeterminado; IV - Quanto à área territorial abrangida, poderá ser ampla (quando incidir sobre todo território nacional) ou restrita (quando recair sobre determinada região); V - Quanto aos tributos abrangidos, será geral (para todos os tributos) ou especial (quando houver especificação sobre qual ou quais tributos incidirão a isenção).

Hugo de Brito Machado (2004, p. 222) ressalta que é possível classificar as isenções quanto ao elemento com que se relacionam, sendo *objetivas* quando concedidas em função do fato gerador da obrigação tributária, *subjetivas* quando concedidas em função de condições pessoais de seu destinatário, isto é, daquele que, se inexistente a isenção, seria o sujeito passivo da obrigação tributária ou *mista*, quando concedidas tanto em função do fato gerador objetivamente considerado como em função de aspectos pessoais de seu destinatário.

## 6 GUERRA FISCAL

### 6.1 Considerações Gerais

Inicialmente, necessário se faz lembrarmos que os benefícios fiscais possuem caráter extrafiscal, intervindo na economia, regulando determinado mercado ou fomentando determinada atividade econômica. Contudo, para que sua concessão tenha validade, mister se faz o devido respeito ao nosso ordenamento jurídico, sob pena de sua invalidação.

Dessa forma, no que tange aos benefícios fiscais, em matéria de ICMS, o instrumento competente para a disciplina da forma de sua concessão, de acordo com o artigo 155, § 2º, XII, da Constituição Federal, é a Lei Complementar.

Sob a égide da Constituição Federal anterior (1967), foi editada a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, recepcionada pela atual Constituição Federal de 1988, por intermédio do artigo 34, §§ 4º e 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que assegura a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível, com a atual Lei Maior.

A referida Lei Complementar é de fundamental importância para o assunto em questão, haja visto que, de acordo com o artigo 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88, é o instrumento competente para que os Estados e o Distrito Federal, por intermédio de deliberações (convênios), possam conceder ou revogar isenções, benefícios ou incentivos fiscais.

Em linhas gerais, já que o assunto foi parcialmente discorrido no capítulo 4, os convênios são celebrados no CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) por intermédio dos prepostos dos Estados e do Distrito Federal (geralmente pelo secretário da fazenda ou das finanças), sob a presidência de representantes do Governo Federal, conforme dispõe o artigo 2º, da Lei Complementar nº 24/75.

Ademais, para que tenha validade, é preciso que essa reunião conte com a presença da maioria dos representantes das Unidades da Federação. A revogação total ou parcial dos benefícios depende de 4/5 (quatro quintos) dos presentes na reunião, enquanto que, para que haja concessão de benefícios fiscais, é preciso da aprovação unânime (artigo 2º, §§ 1º e 2º).

Após a aprovação, haverá prazo de 10 (dez) dias subsequentes à reunião para que seja publicada no Diário Oficial da União. Após a publicação, deverá o **Poder Executivo**, nos próximos 15 (quinze) dias, ratificar ou não os convênios celebrados, por intermédio de **decreto** (grifos nosso). Após 10 (dez) dias, será novamente publicada no Diário Oficial da União a ratificação dos convênios, fato este que abre o prazo de 30 (trinta) dias para que o mesmo entre em vigor.

Após entrar em vigor, os convênios ratificados obrigam todas as unidades da federação a cumprirem o que foi acordado, mesmo aquelas que não participaram da reunião da qual adveio o novo dispositivo legal.

Questão interessante é o fato de se exigir que os convênios, para que tenham validade, sejam ratificados por decreto do Executivo. É difícil de entender qual foi a real intenção do legislador ao exigir a participação do Executivo, e não do Legislativo, cuja função típica é justamente a de legislar.

Nesse mesmo sentido, Roque Antônio Carrazza (2003, p. 201) faz interessante observação sobre o assunto. De acordo com o autor, a Lei Complementar 24/75 não pode alterar os princípios básicos do Direito Tributário brasileiro, como é o caso da independência e harmonia dos Poderes, fato esse que estaria ocorrendo, uma vez que, se a isenção do ICMS foi concedida por decreto legislativo, da mesma forma, somente outro decreto legislativo poderia revogá-la, e não por decreto do Executivo.

Dessa forma, essa é a sistemática dos convênios, estabelecida, legalmente, pela Lei Complementar nº 24/75, celebrados entre os Estados e Distrito Federal para que os entes federados possam conceder ou revogar isenções, benefícios ou incentivos fiscais.

A referida Lei Complementar traz, em seu artigo 8º, a imposição de sanções pelo desrespeito aos preceitos nela contidos. Dessa forma, sua inobservância acarretará, cumulativamente, a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria e a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido, e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do crédito correspondente.

Nessa mesma esteira, em consequência à nulidade do ato que atenta contra essa Lei Complementar temos, reflexamente, a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao período, que serão analisadas pelo Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das cotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens 8 e 9 do artigo 21 da Constituição Federal (artigo 8º, parágrafo único, referindo-se à anterior Constituição Federal).

Não obstante a criação desse mecanismo para que se possa conceder, legalmente, isenções, incentivos e benefícios fiscais, é freqüente o desrespeito à tais disposições, o que tem provocado o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal (STF), vetando essa prática quando concedida ao arrepio da Lei Complementar nº 24/75, isto é, quando concedido unilateralmente pelos Estados ou Distrito Federal, sem que haja a celebração de convênios, dando ensejo à chamada “guerra fiscal”.

O termo “guerra fiscal” é utilizado no seguinte sentido: é a concessão unilateral de benefícios fiscais, ao arrepio da Lei Complementar nº 24/75, com o intuito de atrair investimentos para esses Estados, gerando, por consequência, a retaliação de outros Estados, que, muitas vezes, também acabam oferecendo benefícios fiscais, unilateralmente.

Ressalte-se que a redução das desigualdades sociais, além de ser um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, conforme previsto no artigo 3º, III, da Constituição Federal de 1988, é um dos princípios gerais da atividade econômica, disposto no artigo 170, VII, da Lei Maior. O que não pode, nem deve ocorrer, é o desrespeito ao ordenamento jurídico e ao federalismo, adotado no Brasil, sob o pretexto de promover o desenvolvimento regional nas áreas subdesenvolvidas, fato este reiteradamente praticado pelos Estados.

Trata-se de manobra inconstitucional que pode ser contestada perante o Supremo Tribunal Federal pelos entes federados que se sentirem prejudicados (artigo 102, I, “f”, da CF/88).

A guerra fiscal pode ser analisada sob alguns prismas. Vejamos agora, rapidamente, alguns deles.

## 6.2 A Transferência de Receitas dos Estados e Distrito Federal para os Municípios

A primeira consequência da guerra fiscal a ser citada é a influência do tema na transferência de receitas dos Estados e do Distrito Federal para os Municípios. O artigo 158, IV, da Constituição Federal de 1988 determina que pertence aos municípios, vinte e cinco por cento da arrecadação do ICMS.

Dessa forma, a constante concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, frutos da guerra fiscal, afeta a participação dos municípios no repasse de verbas dos Estados e Distrito Federal.

## 6.3 O Posicionamento do CADE

José Eduardo Soares de Melo (2004, p. 277-279) relata sobre uma consulta formulada ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) pela entidade Pensamento Nacional das Bases Empresariais (PNBE) sobre a “guerra fiscal”, tendo a seguinte resposta:

*“1) Incentivos financeiros-fiscais possuem o mesmo efeito que incentivos fiscais, tanto para a empresa beneficiada quanto para o mercado.*

*2) Tais incentivos importam na redução do montante do imposto a pagar, resultando, dada a estrutura tributária brasileira, em aumento de lucro para as empresas beneficiadas de até centenas de pontos percentuais em comparação com aquelas não favorecidas, como demonstrado numericamente.*

*3) Incentivos concedidos no âmbito da ‘guerra fiscal’ podem, portanto, alterar a dinâmica econômica e o nível de bem-estar da coletividade, ao gerar os seguintes efeitos: retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo o uso ao menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país; protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação; possibilitando que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros,*

*possam ‘predatoriamente’ eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estes sejam mais eficientes e inovadores, em função da enorme vantagem de que dispõem; prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, gerando com isso mais desincentivo ao investimento; à melhoria de eficiência e inovação; gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo pode ser drasticamente alterado – e qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um novo incentivo; desestimular a realização de investimentos em andamento, gerando perda de eficiência alocativa na economia, com conseqüente redução de bem-estar.*

*4) Princípios constitucionais da livre concorrência e da promoção do bem-estar devem ser compatibilizados com outros princípios, como o da redução das desigualdades regionais, de forma que um deles possa ser relativizado, em um caso concreto, para assegurar a realização do outro.*

*5) Incentivos fiscais e financeiro-fiscais podem ser concedidos, na forma prevista na Constituição Federal, pela União ou pela unanimidade dos Estados, o que, ao menos formalmente, assegura o balanceamento dos diferentes objetivos e princípios envolvidos.*

*6) O simples cumprimento da legislação sobre a concessão de incentivos fiscais realizaria a necessária compatibilização entre os princípios constitucionais realizados, permitindo a relativização pontual do princípio da livre concorrência apenas naqueles casos em que se avança o princípio da redução das desigualdades, na medida adequada, de maneira a trazer benefícios líquidos para a coletividade.*

*7) Propostas que reduzam a possibilidade de ‘guerra fiscal’ ou que disciplinem a concessão de incentivos de forma previsível e segundo um sistema racional (definido pelas autoridades constitucionalmente competentes) podem contribuir para atenuar os danos hoje provocados por esta prática para a eficiência da economia e para o bem-estar e merecem pelas autoridades responsáveis uma cuidadosa atenção.*

*8) Dada a patente relação do tema com a defesa da concorrência, o CADE permanece passível de engajamento no debate, dentro e evidentemente da sua esfera de competência legal.” (consulta nº 38-39 – Rel. Conselheiro Marcelo Calliari – j. 22.3.2000, DOU 1 – E de 28.4.2000, p. 1)”.*

É evidente que, além da inconstitucionalidade da norma que concede o benefício fiscal unilateralmente, há infração da ordem econômica, enquadrada no artigo 20, I, da Lei 8.884/94, que dispõe sobre a competência do CADE.

Sem dúvida alguma há prejuízo à livre concorrência até porque, nos dias atuais, para que as empresas possam vender seus produtos e serviços, de forma competitiva, necessário se faz reduzir ao máximo os custos da produção, seja adquirindo a matéria prima de fontes mais baratas, seja modernizando seu parque industrial ou realizando planejamento tributário.

Nesse sentido, tendo em vista a acirrada competição pelo mercado consumidor, conceder benefícios fiscais para determinado setor, sem a realização dos convênios, pode ser a peça chave para prejudicar a livre concorrência.

#### 6.4 O Artigo 14 da “Lei de Responsabilidade Fiscal”

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, também conhecida por “Lei de Responsabilidade Fiscal”, traz em seu artigo 14, disposição sobre a renúncia de receitas. De acordo com o referido artigo, qualquer espécie de benefício fiscal deverá estar acompanhado de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deve iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e demonstrar que a renúncia não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias ou estar acompanhada de medidas de compensação pelo tempo em que houver a renúncia de receita, seja pela elevação de alíquota, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Assim sendo, denota-se que se faz necessário a realização de estudo sobre o impacto da renúncia fiscal, com medidas de compensação que deverão cobrir aquilo que deixou de arrecadar.

Tendo em vista os constantes atropelos à Lei Complementar nº 24/75, dificilmente os Estados e o Distrito Federal estão cumprindo as exigências impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, fato este que agrava ainda mais a chamada “guerra fiscal”.

## 6.5 Efeitos da Guerra Fiscal Quanto aos Terceiros

José Eduardo Soares de Melo (2004, p. 279) traz o seguinte posicionamento sobre o assunto:

*“Os mencionados adquirentes de bens, e serviços, não podem sofrer a glosa de crédito fiscal, ou qualquer outra medida constritiva, por parte do fisco estadual (ou distrital) de sua jurisdição, sob a assertiva de que o Estado (ou o DF) da localidade do fornecedor da mercadoria, ou do serviço, concedera indevido incentivo fiscal”.*

Muito embora seja esse o posicionamento do autor, constata-se na prática justamente o inverso, isto é, há entes federados que estão desconsiderando o crédito advindo de benefícios fiscais concedidos por outras unidades da federação, e exigindo a diferença do valor do imposto devido para que o produto possa adentrar em seu território. Trata-se de retaliação à concessão de benefícios fiscais concedidos sem que haja deliberação do CONFAZ.

No caso da isenção condicionada, com prazo certo, há entendimento de que, se a condição for cumprida, antes do termo final, criaria o direito subjetivo ao sujeito passivo de continuar desfrutando do benefício fiscal até que se completasse o período pactuado.

## 6.6 Reforma Tributária

Sem dúvida alguma, necessário se faz a realização de uma reforma tributária, haja visto, principalmente, a excessiva carga tributária existente no país, fato esse que atinge o desenvolvimento de todos os setores da economia.

Atualmente, a Reforma Tributária encontra-se em plena discussão no Congresso Nacional, sendo que, em matéria de ICMS, pouco se avançou. Dentre as matérias

promulgadas, até o presente momento, podemos citar: a não incidência ampla do ICMS na exportação; a não incidência do ICMS sobre a radiodifusão; a definição de critérios de compensação por perdas de arrecadação do ICMS com exportações; a instituição de adicional de ICMS sobre supérfluos, destinado ao combate à pobreza, cabendo a lei federal definir o que são supérfluos.

Ressalte-se que o principal tema a ser tratado na referida Reforma Tributária ainda não foi resolvido. Trata-se da unificação das legislações sobre o ICMS, fato esse que colocaria fim à Guerra Fiscal em matéria de ICMS, uma vez que, provavelmente, teríamos uma ou poucas alíquotas que estariam vigendo em todo país, ao invés das vinte e sete legislações hoje existentes, já que cada Estado possui a sua.

Enquanto a reforma tributária não é concluída, assistimos a acirrada disputa entre os Estados e Distrito Federal que concedem, ao arropio da Lei Complementar 24/75, incentivos fiscais, principalmente na forma de redução de alíquota, fato esse que está gerando retaliações dos entes federados que se sentem afetados pela medida unilateral.

A Guerra Fiscal Estadual atinge diretamente o sistema federativo, uma vez que os incentivos são concedidos unilateralmente, sem a participação do CONFAZ, além de ser inconstitucional, haja visto contrariar disposição expressa do nosso ordenamento jurídico, qual seja a Lei Complementar nº 24/75. Ademais, provoca concorrência desleal, já reconhecida pelo CADE, além de atingir a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, quando da renúncia de receitas sem o devido planejamento.

Diante do exposto, tendo em vista as diversas irregularidades praticadas pelos Estados na concessão de benefícios fiscais, em matéria de ICMS, denota-se que os efeitos de que dela resultam são prejudiciais para a sociedade, fato esse que, ao invés de ser chamado de Guerra Fiscal, melhor seria se fosse “Guerra ao Cidadão”.

## **7 CONCLUSÃO**

Com o passar dos tempos e tendo em vista o “agigantamento” do Estado, foi preciso que o Poder Público aumentasse sua arrecadação, seja explorando seu próprio

patrimônio, seja obtendo receita por intermédio da população, conferindo aos entes da federação, competência para instituir e cobrar tributos.

Essa competência advém da Constituição Federal de 1988 que, se por um lado, indica quais são os tributos próprios de cada ente, por outro, determina a partilha de receitas, como é o caso do artigo 158, IV da Constituição Federal que determina a destinação de “*vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*”, para os municípios.

Muito embora a atual Constituição Federal tenha possibilitado aos entes políticos a instituição de tributos, essa competência não é absoluta. Possui limites que podem ser encontrados no próprio texto constitucional, que são os *princípios constitucionais*, que, as vezes, podem ser relativizados, como é o caso do princípio da anterioridade, e as *imunidades*, limitações absolutas ao poder de tributar.

Para que haja legitimidade na aplicação do imperativo legal, faz-se necessário que o mesmo esteja inserido em nosso ordenamento jurídico, observando o escalonamento das normas para que o ato praticado possa ter validade. Dessa forma, para o presente trabalho, deve-se ressaltar que a concessão de benefícios fiscais deve ser concedida por intermédio dos *convênios* e não por simples *decreto* do Executivo, como vem ocorrendo atualmente.

O Sistema Tributário Nacional condiciona a concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais, em matéria de ICMS, ao devido respeito à Lei Complementar nº 24/75. No entanto, de forma unilateral, Estados e Distrito Federal vêm concedendo esses “favores fiscais” ao arripio da referida Lei Complementar, produzindo os seguintes efeitos:

1. A inconstitucionalidade do benefício fiscal concedido às empresas, com conseqüente revogação dessas benesses, de acordo com o artigo 8º da Lei Complementar 24/75.

2. O aumento da insegurança jurídica, em decorrência do afrontamento da referida Lei Complementar;

3. Oposição do CADE, tendo em vista afetar a livre concorrência e a promoção do bem-estar, de forma justa, em todas as regiões do país;

4. Afronta à Lei de Responsabilidade Fiscal, pela falta de estimativa do impacto orçamentário-financeiro que a concessão do benefício causará no exercício em que deve

iniciar sua vigência e nos dois seguintes, não atendendo ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e não demonstrando que a renúncia não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias ou estar acompanhada de medidas de compensação pelo tempo em que houver a renúncia de receita

5. Enfraquecimento da federação, já que o benefício é concedido unilateralmente, sem que haja a participação do CONFAZ.

Fica evidente a necessidade de se realizar uma reforma tributária eficaz, capaz de acabar com a guerra fiscal. Infelizmente, observamos que as mudanças que estão ocorrendo, nos dias atuais, com a chamada Reforma Tributária, são tímidas, sem que haja as alterações necessárias.

Fala-se na unificação do ICMS, que seria aplicado em todo país, ao invés das 27 (vinte e sete) diferentes legislações que existem sobre o assunto. Ressalte-se, contudo, que é preciso observar as diversas peculiaridades existentes nas diferentes regiões do país, para que, de forma justa, possa ser alcançado o bem comum.

Dessa forma, a concessão unilateral de benefícios fiscais é inadmissível, devendo, para tanto, ser realizadas profundas alterações da legislação tributária que possibilitem uma justa desoneração da carga tributária para os setores que mais precisarem, permitindo uma resposta rápida e eficaz do Estado quando houver desrespeito ao ordenamento jurídico.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. 493p.
- BASTOS, C. R. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. 267p.
- CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. 942p.
- DENARI, Z. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 327p.
- LIMA, R. **Seria o refis um favor fiscal?** Repertório de jurisprudência ((IOB). Tributário, constitucional e administrativo, nº 3/2002, caderno 1, p. 83-85, 1ª quinzena de fevereiro de 2002.
- MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. 511p.
- MELO, J. E. S. de. **ICMS: teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004. 367p.
- MELO OLIVEIRA, V. K. de. **Direito tributário: sistema tributário nacional: teoria e prática**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. 628p.