

**XXIV ENCONTRO NACIONAL DO  
CONPEDI - UFS**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

**HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – Conpedi**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

#### **Conselho Fiscal**

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

**Representante Discente** - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

#### **Secretarias**

**Diretor de Informática** - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

**Diretor de Relações com a Graduação** - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

**Diretor de Relações Internacionais** - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

**Diretora de Apoio Institucional** - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

**Diretor de Educação Jurídica** - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

**Diretoras de Eventos** - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

**Diretor de Apoio Interinstitucional** - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

---

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Hugo de Brito Machado Segundo, Raymundo Juliano Feitosa– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-046-6

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34

---



## XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

### DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

---

#### **Apresentação**

É com grande júbilo e honra que apresentamos o livro do GT de Direito Tributário e Financeiro. Trata-se da primeira vez em que foram concentrados, em um mesmo Grupo de Trabalho, os referidos temas. Tal fato ocorreu, após reflexão conclusiva, de professores destacados para tal, neste sentido, por uma razão básica. O Direito Financeiro abrange o Direito Tributário; em outras palavras, quando tratamos de Direito Tributário, estamos, efetivamente, tratando de uma parte de singular importância do Direito Financeiro, associada à ideia da receita como componente fundamental do orçamento público, objeto central das finanças públicas. Por outro lado, o acentuar-se de uma divisão que é meramente didática, levou, durante décadas, ao estudo de temas tributários feito de maneira inteiramente divorciada da destinação dada aos recursos arrecadados (que seriam "problema do Direito Financeiro" e, por isso mesmo, ignorados pelos tributaristas). Aos poucos, isso parece ter conduzido a uma consideração meramente formal do Direito Tributário, demasiadamente preocupado com temas como o da estrutura da norma tributária, com o abandono de abordagens substanciais do fenômeno financeiro, voltadas à justiça da tributação, à capacidade contributiva, à igualdade e à extrafiscalidade, aspectos que, aos poucos, vão sendo retomados, com uma saudável reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

Por isso, consolidando-se a proposição, avaliação, aprovação, apresentação, discussão e, afinal, publicação em livro eletrônico, de temas absolutamente irmanados e interdependentes, permite-se não só a otimização daqueles procedimentos como a obtenção de conclusões melhor sistematizadas e devidamente contextualizadas.

Percebe-se nos trabalhos apresentados uma considerável evolução do pensamento e mesmo crítica quanto ao papel do Estado, enquanto credor e quase sempre destinatário das receitas tributárias.

Delimitando-se o conjunto de artigos apresentados, afere-se, numa mesma ou aproximada perspectiva, sub-grupos temáticos voltados para o processo tributário, seja ele judicial ou administrativo; como no caso do artigo denominado "o devido processo legal no sistema constitucional tributário brasileiro", bem como " o prazo para resposta no processo de consulta tributária". Em outro sentido, os tributos em espécie são tratados, em seus mais variados matizes e impactos sobre a vida do contribuinte brasileiro, abarcando o IGF, ITR,

ICMS IPI, dentre outros. Neste caso, a título de ilustração, conferimos artigos como "não incidência de imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores realizada por pessoa natural" ou mesmo "o uso extrafiscal do IPTU a partir da sanção premial como efetivo instrumento de políticas urbanas municipais".

Já sobre uma concepção mais voltada ao Direito Financeiro, sobretudo sob à luz do controle da atividade financeira no país, nos deparamos com articulados de peso como no caso aquele nominado "o controle da atividade financeira estatal pelo tribunal contas da União na Constituição Federal de 1988", acompanhado de "considerações sobre a política fiscal e os caminhos da extrafiscalidade".

Derradeiramente, fechando estes divisores no mesmo GT, identificam-se conteúdos associados à defesa do contribuinte brasileiro, reconhecidamente tão assolado pelo manto muitas vezes sufocante da tributação desmedida e mesmo incompreensível em suas incessantes mutações normativas. Nesta senda, apontamos "a lei de transparência fiscal: panorama da tributação sobre o consumo na esteira do acesso à informação".

Vale dizer que cada um dos trabalhos apresentados valeria longa reflexão e ponderação dadas à sua densidade científica e provocação contra o conservadorismo dogmático mormente na área de seu alcance.

O grande desafio que se desenha, há tempo imemoriais de nossa república, se dá por conta do real impacto de trabalhos, tão consistente na visão míope e renitente do legislador tributário brasileiro, em conjunto com a exegese dos tribunais cuja prestação jurisdicional, para nossa frustração, frequentemente, é calcada em repetição e obediência irrestrita aos desmandos normativos, estribados na incessante necessidade em fazer-se caixa em detrimento do direito cada vez mais fragilizado de propriedade, já que seu exercício se vê limitado dadas à sua repartição, ao Estado, que nos obrigamos a fazer, para as diversas esferas de tributação brasileira, cuja federação se desnuda, quase que exclusivamente, na competência tributária atribuída a todos os seus componentes, trazendo, com isso, maior e crescente vulnerabilidade financeira à toda sociedade brasileira.

## CONSIDERAÇÕES SOBRE A POLÍTICA FISCAL E OS CAMINHOS DA EXTRAFISCALIDADE

### CONSIDERACIONES PARA LA POLÍTICA TRIBUTARIA Y DE LAS FORMAS DE EXTRAFISCALITY

**Maria De Fatima Ribeiro  
Jonathan Barros Vita**

#### **Resumo**

O governo pode se valer da concessão de incentivos fiscais entre outros institutos, com o objetivo de conter o aumento da arrecadação, considerando a função social do tributo. Assim, a política tributária atenderá o caráter fiscal e extrafiscal. No entanto, a concessão de incentivo fiscal injustificado pode comprometer, de certa maneira, o sistema econômico interno do País. O Estado, por sua vez, poderá modelar suas políticas públicas conforme as tendências e ofertas do mercado internacional. Daí recorrer à importância da implementação de políticas públicas, devendo algumas delas ser dinâmicas em face da complexidade das relações econômicas internacionais. Embora, verificando diversas vantagens com a concessão de incentivos fiscais, a doutrina ainda demonstra preocupação quanto à efetividade e eficiência de algumas medidas de estímulos, devido principalmente aos reflexos que tais medidas podem causar à concorrência e ao mercado. Os incentivos fiscais referentes ao ICMS, concedidos unilateralmente, e, sem que ocorra a celebração de convênios, por intermédio do CONFAZ, favorecem indevidamente determinados empreendimentos estabelecidos em certos Estados da Federação.

**Palavras-chave:** Política fiscal, Incentivos fiscais, Extrafiscalidade

#### **Abstract/Resumen/Résumé**

El gobierno puede hacer uso de los incentivos fiscales y otras instituciones, con el fin de contener el aumento de los ingresos, teniendo en cuenta la función social tributo. Por lo tanto, la política fiscal abordará el carácter fiscal y extrafiscal. Sin embargo, la concesión de incentivos fiscales injustificadas puede comprometer, en cierto sentido, el sistema económico interno del país. El Estado, a su vez, puede dar forma a las políticas públicas como las tendencias y ofrece el mercado internacional. Por lo tanto un llamamiento a la importancia de la implementación de políticas públicas, y algunos de ellos ser proactivo en la faz de la complejidad de las relaciones económicas internacionales. Mientras que el registro varias ventajas con la concesión de incentivos fiscales, la doctrina también muestra su preocupación por la eficacia y la eficiencia de algunas medidas de estímulo, principalmente debido a las reflexiones que tales medidas puedan causar a la competencia y el mercado. Incentivos

fiscales para el ICMS, otorgadas unilateralmente y sin la presencia de la firma de los acuerdos, a través de la CONFAZ favorecen indebidamente a determinadas empresas establecidas en algunos estados brasileños.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Política fiscal, Incentivos fiscales, Extrafiscality

## Considerações sobre a Política Fiscal e os caminhos da Extrafiscalidade

Atualmente a maioria dos países utiliza-se do Direito Tributário para alcançar a finalidade fiscal bem como a finalidade extrafiscal, para garantir o equilíbrio econômico, tutelar o meio ambiente, reduzir as desigualdades sociais, entre outros objetivos sociais e econômicos, impondo à tributação o desempenho de um papel que vai além da mera arrecadação de receita pública. Esse é um dos papéis do Estado, atuando diretamente com vistas às realidades social e econômica. Pode-se então afirmar que além do sistema tributário sujeitar-se aos limites constitucionais e legais ao poder de tributar, ultrapassa as fronteiras dessas imposições, quando considera tais realidades por meio da extrafiscalidade. Os tributos que integram o Sistema Tributário brasileiro exercem funções que os distinguem segundo a natureza fiscal ou extrafiscal.

O objetivo do presente estudo é analisar a política fiscal e o desdobramento da extrafiscalidade, tomando como ponto de partida os ditames constitucionais e os limites estabelecidos pela Carta Política quando da concessão de incentivos fiscais, levando em consideração as situações da tributação do ICMS e as isenções unilaterais concedidas sem a homologação do CONFAZ, que favorecem indevidamente determinados empreendimentos estabelecidos em certos Estados da Federação.

A análise passará pela literatura jurídica brasileira, tanto a doutrina quanto a jurisprudência, utilizando-se o método dedutivo.

### 1 - *Política Fiscal e Extrafiscalidade:*

É preciso inicialmente, determinar o conceito de política tributária, justificando-se a denominação escolhida. A política econômica que compreende toda a atividade produtiva cedeu lugar à política financeira, que se ocupa do direito público e esta, por sua vez, já deu origem à política tributária que passou a se ocupar exclusivamente das atividades estatais relativas aos tributos.<sup>1</sup> Alfredo Augusto Becker ensina que a política fiscal discrimina diferentes espécies econômicas de renda e de capital para sofrerem diferentes incidências econômicas de tributação, no intuito de alcançar seus objetivos econômico-sociais.<sup>2</sup> A política fiscal deve ser entendida ainda como o conjunto de medidas relativas ao regime tributário, gastos públicos que se desdobram em diversos seguimentos. Ou seja, a política fiscal pode utilizar-se dos tributos e dos gastos do governo para regular a atividade econômica sem desconsiderar os ditames da política monetária.

---

<sup>1</sup> RODRIGUES, Rafael Moreno. *Intributabilidade dos Gêneros Alimentícios Básicos*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, pág. 7.

<sup>2</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Saraiva, São Paulo, 1963, pág. 458.

Gustavo Miguez de Mello<sup>3</sup> assevera que a política tributária deve ser analisada pelos seus fins, pela sua causa última, pela sua essência, na medida em que o poder impositivo deve questionar: Por que tributar? O que tributar? Qual o grau de tributação? Atendendo as perspectivas e finalidades do Estado, estará executando política tributária.

Deve ser ressaltado que a política tributária, embora consista em instrumento de arrecadação tributária, necessariamente não precisa resultar em imposição. O governo pode fazer política tributária utilizando-se de mecanismos fiscais por meio de incentivos fiscais, de isenções entre outros instrumentos que devem ser considerados com o objetivo de conter o aumento ou estabilidade da arrecadação de tributos. Assim, a política tributária pode ter caráter fiscal e extrafiscal.<sup>4</sup>

Quando a natureza é fiscal, busca-se a redistribuição da carga tributária de forma que, sem comprometer a arrecadação, se estabeleça um equilíbrio no que se refere à *sujeição ao pagamento de tributos, considerando a condição individual dos sujeitos passivos*.<sup>5</sup>

Por meio da política extrafiscal, o legislador poderá estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses da sociedade, instituindo uma tributação regressiva ou progressiva, ou quanto à concessão de incentivos fiscais. Pode-se dizer que através desta política, a atividade de tributação tem a finalidade de interferir na economia, ou seja, nas relações de produção e de circulação de riquezas.<sup>6</sup> Assim, para Becker, a principal finalidade de muitos tributos *não será a de instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada*.<sup>7</sup>

De igual modo o Estado poderá atender suas finalidades através da distribuição de riqueza, satisfação das necessidades sociais, de políticas de investimentos, entre outras, que podem ser alcançadas por meio de uma política tributária e não necessariamente pela imposição tributária como já apontado. Por isso, referida tributação deve privilegiar as necessidades essenciais da população, destacando-se a alimentação, saúde, vestuário, moradia, educação, acesso ao trabalho, livre iniciativa, livre concorrência entre outros pontos.

Assim, o poder tributante, ao elaborar sua política tributária, deve levar em conta se o sistema tributário se está adequado à distribuição de rendas e ao desenvolvimento econômico. E mais,

---

<sup>3</sup> MELLO, Gustavo Miguez de. Uma visão interdisciplinar dos problemas jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativos relacionados com uma reforma tributária *in Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil*. Mapa Fiscal Editora, Sup. Esp. I Congresso Bras. de Direito Financeiro, RJ, 1978, pág. 5.

<sup>4</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima. *Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da Concorrência*. In Novos Horizontes da Tributação – Um diálogo luso-brasileiro. GRUPENMACHER, Betina T. et al. Coimbra: Almedina, 2012, pág. 218.

<sup>5</sup> GRUPENMACHER, Betina T. *Das exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios fiscais*. In Novos Horizontes da Tributação: Diálogo luso-brasileiro. GRUPENMACHER, Betina T. et al. Coimbra: Almedina, 2012, p. 69.

<sup>6</sup> VINHA, Thiago Degelo; RIBEIRO, Maria de Fatima. *Efeitos socioeconômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais*. In Tributação, Justiça e Liberdade, Marcelo Magalhães Peixoto (coord.), Curitiba: Juruá, 2005, pág. 659.

<sup>7</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, pág. 536.

se favorece a política de estabilização da economia, combate do desemprego, à inflação entre outros aspectos.

As normas jurídicas tributárias, quando utilizadas como incentivos para determinados comportamentos econômicos, revelam-se instrumentos potencialmente aptos para alcançar finalidades do Estado, por meio de políticas extrafiscais.

A função extrafiscal do tributo e outras formas de benefícios ou tratamentos diferenciados, empregados no âmbito tributário, são formas intencionais de se usar a tributação de sorte a interferir nas atividades econômicas. Desse modo, Raimundo Bezerra Falcão, aponta que a extrafiscalidade é a atividade financeira que o Estado exercita sem o fim precípuo de obter recursos para o seu erário, para o fisco, mas sim com vistas a ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais.<sup>8</sup> José Casalta Nabais, afirma que a extrafiscalidade pode ser traduzida como um conjunto de normas que tem por finalidade dominante a consecução de resultados econômicos ou sociais, por meio da utilização do instrumento fiscal, e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas.<sup>9</sup> Ao conceituar o direito econômico fiscal, destaca o autor, como sendo este, o conjunto de normas jurídicas que regula a utilização dos instrumentos fiscais com o principal objetivo de obter resultados extrafiscais, em sede de políticas econômicas e sociais, *ou por outras palavras, a disciplina jurídica da extrafiscalidade*.<sup>10</sup> O professor Eduardo Sabbag ressalta que não é tarefa simples distinguir o tributo fiscal daquele que se mostra como extrafiscal, vez que esta distinção, fruto de originária reflexão econômica, mostra-se pouco precisa na aplicação jurídica.<sup>11</sup>

A extrafiscalidade, portanto, caracteriza-se *quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa*.<sup>12</sup> Por sua vez, destaca Geraldo Ataliba, que a extrafiscalidade configura-se pelo *emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política*.<sup>13</sup>

---

<sup>8</sup>FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, pág. 196.

<sup>9</sup>NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*. Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2009, pág. 629.

<sup>10</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 6ª ed., Coimbra: Almedina, 2010, pág. 425. Paulo Caliendo em recente estudo sobre a extrafiscalidade, descreve a correlação entre os princípios constitucionais tributários, considerando a intervenção e os fundamentos econômicos do referido instituto. Questiona o autor: Quais são os limites ao poder de tributar com finalidade extra fiscal? Quais são os princípios que o orientam? CALIENDO, Paulo. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar como finalidade extrafiscal*. In [www.paulocaliendo.com.br/livros/Artigos/extra.pdf](http://www.paulocaliendo.com.br/livros/Artigos/extra.pdf)

<sup>11</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, pág. 113.

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2005, pág. 106-107.

<sup>13</sup> ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966, pág. 151

Os auxílios concedidos pelos Estados, visando o desenvolvimento econômico, são referidos na doutrina, tanto no Brasil quanto no exterior, como incentivos fiscais<sup>14</sup> entre outros que promovem a regulação do mercado através da extrafiscalidade. Tais incentivos, à luz da legislação brasileira, consistem basicamente em espécie de renúncia de receitas públicas nos limites da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000).

Além dos incentivos fiscais, a Carta Política de 1988, ao estabelecer as limitações ao poder de tributar, inclui a imunidade tributária, que representa a exclusão da competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de instituir tributos relativos a determinados atos, fatos e pessoas. Assim, o legislador ordinário encontra-se impossibilitado de instituir tributos nas situações, exaustivamente previstas na Constituição Federal.<sup>15</sup>

Para o fim de regular as atividades extrafiscais, os incentivos fiscais tem sido o instrumento mais utilizado, principalmente nos países em desenvolvimento<sup>16</sup>. A Constituição Federal no artigo 150, §6º, ressalta a exigência legal para a concessão de tais benefícios. De igual forma, prescreve que como agente regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalizador, incentivo e planejamento (art. 174,§1º). Todas as disposições constitucionais mencionadas devem estar em sintonia com os objetivos fundamentais da República estatuídos no artigo 3º, com vistas à garantia do desenvolvimento nacional e a diminuição da pobreza bem como a redução das desigualdades sociais e regionais, aliados aos ditames da ordem econômica e financeira, que contempla, entre outros, os princípios da livre concorrência, da livre iniciativa e do tratamento diferenciado para pequenas empresas (art. 170). Ao tratar da competência legislativa dos entes da Federação, o artigo 23, em seu parágrafo único, estabelece que leis complementares devem fixar normas de cooperação, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem estar em âmbito nacional. De igual modo, o artigo 151, ressalta uma exceção ao princípio da uniformidade tributária,

---

<sup>14</sup> Podem ser apresentados também como incentivos financeiros, incentivos monetários diretos e indiretos, benefícios, vantagens, subsídios, subvenções, *stateaids*, *indirekte förderungen* (promoções indiretas), diferimentos, regimes preferenciais garantias bonificadas, créditos presumidos, isenções entre outras formas como apresenta ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais. Concorrência Fiscal, Mobilidade Financeira e Crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pág. 69.

<sup>15</sup> Como é o caso do Art. 150, VI e do Artigo 155 inc. X além de outras situações específicas de imunidades de impostos dispostas na Carta Constitucional.

<sup>16</sup> A professora Betina Grupenmacher, trata dos incentivos e benefícios fiscais, discorrendo sobre as suas espécies com destaque para o estudo da fiscalidade e extrafiscalidade na concessão dos benefícios fiscais. Faz ponderações importantes, como por exemplo, a análise da extrafiscalidade e o princípio da capacidade contributiva. Cf. *Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais*. In *Novos Horizontes da Tributação – Um diálogo luso-brasileiro*, GRUPENMACHER, Betina T. et al, Coimbra: Almedina, 2012.

quando admite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio econômico entre as diferentes regiões do país (inciso I).<sup>17</sup>

Essa permissão constitucional (exceção à uniformidade tributária), se entendida como sendo um princípio de incentivo fiscal, que visa eliminar as desigualdades regionais, com especificidade para afastar a aplicação do princípio da igualdade poderia causar um conflito entre tais disposições. Pode-se extrair daí, que os incentivos fiscais podem provocar distorções na concorrência, contrariando assim a igualdade, provocando outro conflito.<sup>18</sup>

A concessão dos benefícios mencionados impõe que sejam observados os princípios aplicáveis à ordem econômica, que determinam a forma de atuação do Estado e dos agentes econômicos. Assim, se forem concedidos incentivos em ofensa a esses princípios, bem como às normas próprias da tributação e das finanças públicas, podem gerar situações totalmente diferentes das propostas na Constituição econômica<sup>19</sup>. Tais incentivos devem considerar essas normas sob pena de, ao invés de estimular o desenvolvimento econômico, acabam prejudicando as finanças do país e conseqüentes crises fiscais.

Rogério Vidal Martins<sup>20</sup> ressalta que, a aplicação do tributo tão somente na sua função arrecadatória, tem como conseqüências a inibição da produção de bens e serviços em razão da diminuição da capacidade econômica, advinda do aumento da tributação; a diminuição dos níveis de emprego; a redução do poder aquisitivo do cidadão-contribuinte; a redução do consumo e, também, a diminuição da competitividade do país em relação ao mercado externo. Ou seja, pode causar um enorme prejuízo econômico e social para o país, do que decorre a necessidade de, novamente, se promover um aumento da carga tributária. Ao adotar o tributo como instrumento de intervenção na economia, o legislador atua através da extrafiscalidade com a aplicação dos incentivos fiscais.

Afirma António Carlos dos Santos, com razão, que a intervenção estatal na vida econômica é, apesar dos tempos de neoliberalismo, uma realidade incontornável.<sup>21</sup> Pode-se dizer, que a intervenção do Estado, com a finalidade extrafiscal, poderá se dar com vistas às perspectivas de crescimento da

---

<sup>17</sup> A Constituição Federal também prevê que a Lei Orçamentária será acompanhada de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. (art. 165, § 6º)

<sup>18</sup> FERRAZ, Roberto. *O Princípio da Capacidade Contributiva na Tributação Ambientalmente Orientada*. In Princípios e Limites da Tributação 2. Roberto Ferraz (Coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2009, pág. 524-5.

<sup>19</sup> ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais. Concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pág. 275. A concessão de incentivos fiscais como mecanismos de regulação se submete às normas próprias da ordem econômica há de se pautar pela sistematização de todos os princípios, destacando-se: a soberania econômica, propriedade e sua função social e econômica, livre iniciativa e livre concorrência, valorização do trabalho humano, proteção do pleno emprego, proteção do meio ambiente, proteção do consumidor e redução de desigualdades regionais e sociais. Cf. a obra do Prof. Lafayette Josué Petter: *Princípios constitucionais da Ordem econômica – o significado e o alcance do art. 170 da Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, pág. 36.

<sup>20</sup> MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *A Política Tributária como Instrumento de Defesa do Contribuinte. A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro*. São Paulo: IOB, 2002, pág. 33.

<sup>21</sup> SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 27.

economia brasileira nos próximos anos bem como, para situações atuais considerando a crise econômica mundial e da política econômica proposta pelo Governo brasileiro com o PAC - Programa de Aceleração do Crescimento.

O professor Ricardo Lobo Torres, comentando sobre períodos anteriores, em 2006 escreveu que os países europeus e os Estados Unidos *viram crescer o déficit público e se desequilibrarem as finanças*. Ressaltou que no Brasil, o reflexo foi imediato e a política de incentivos *se mostrou perversa e nociva aos interesses da coletividade, pois não produziu o desenvolvimento econômico esperado e até gerou o desperdício de dinheiro público*,<sup>22</sup> o que vem se buscando corrigir com o Programa de Aceleração do Crescimento entre outras ações.

Por isso, merece ressaltar a importância do estudo da ordem econômica e da ordem social, e a importância da incidência e arrecadação tributária para o desenvolvimento econômico do país. Assim, pode-se aferir que a ordem econômica pode ser designada como o conjunto de relações pertinentes à produção e à circulação da riqueza, via de regra mediante a implantação de políticas públicas.

Políticas públicas podem ser entendidas como as escolhas e estratégias adotadas pelos entes políticos no exercício de suas competências visando o interesse público. As políticas públicas devem ser criadas e implementadas para atender os objetivos estabelecidos pela Constituição Federal na busca do desenvolvimento social, econômico e político. O Estado tem como finalidade implementar as políticas públicas dos programas de Estado e de governo que devem ser aliadas a outros objetivos. Podem ser citadas as políticas para preservação do meio ambiente, outras voltadas à erradicação da pobreza, a diminuição das diferenças sociais e regionais, a defesa da concorrência com uma tributação equilibrada entre outras e atualmente nas políticas públicas dispostas no Programa de Aceleração do Crescimento.

Diante desse cenário, desde 2008 o Brasil vem adotando medidas fiscais, com finalidades extrafiscais para manter ou recuperar o desenvolvimento econômico.<sup>23</sup> Na oportunidade, o governo federal procedeu alguns ajustes na legislação do Imposto de Importação (II), do Imposto de Exportação (IE), do Imposto sobre Produtos Industrializados e do IOF (Imposto sobre Operações

---

<sup>22</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *O Princípio da Isonomia, os Incentivos do ICMS e a Jurisprudência do STF sobre a Guerra Fiscal*, In Incentivos Fiscais, Martins, Ives Gandra da Silva; ELALI, André e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). São Paulo: MP Editora, 2006, pág. 212.

<sup>23</sup> Uma das medidas foi o Plano Brasil Maior ([www.brasilmaior.mdic.gov.br/wp-content/uploads/cartilha\\_brasilmaior.pdf](http://www.brasilmaior.mdic.gov.br/wp-content/uploads/cartilha_brasilmaior.pdf)). O Governo Federal estabeleceu a sua política industrial, tecnológica, de serviços e de comércio exterior para o período de 2011 a 2014. Tem como foco o estímulo à inovação e à produção nacional para alavancar a competitividade da indústria nos mercados interno e externo. Destacam-se as seguintes propostas: desoneração dos investimentos e das exportações; ampliação e simplificação do financiamento ao investimento e às exportações; aumento de recursos para inovação; aperfeiçoamento do marco regulatório da inovação; estímulos ao crescimento de pequenos e micro negócios; fortalecimento da defesa comercial; criação de regimes especiais para agregação de valor e de tecnologia nas cadeias produtivas; e regulamentação da lei de compras governamentais para estimular a produção e a inovação no país.

Financeiras), principalmente sobre o setor automobilístico, o financeiro, a construção civil e o moveleiro.

Uma das recomendações do Fundo Monetário Internacional (FMI) no tocante ao contorno da crise deflagrada em 2008, foi a promoção de medidas de estímulo fiscal até determinada data (como a redução de impostos sobre o consumo durante um certo período). Instrumentos fiscais anticíclicos devem, a princípio, ter impacto transitório, sendo revistos tão logo a economia apresente os sinais de recuperação esperados. Foi esse o principal caminho adotado pelo Brasil, por meio da redução das alíquotas de tributos com acento extrafiscal, notadamente o IPI e o IOF.<sup>24</sup> Tais impostos apresentam características especiais, com a prerrogativa do Poder Executivo federal poder alterar as alíquotas, atendendo situações excepcionais, conforme dispõe o artigo 153 no §1º da Constituição Federal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal trata-se de verdadeiro código de conduta para os administradores públicos, uma vez que visa estabelecer normas de gestão eficiente de recursos públicos bem como inibir outras ações contra o erário, no âmbito do governo federal, estadual e municipal. É, portanto, mais um mecanismo de controle da unidade nacional, protegendo o pacto federativo ao determinar limitações na concessão ou ampliação de incentivos fiscais.

Em harmonia com o artigo 11<sup>25</sup>, destaca-se o artigo 14 que dispõe sobre as limitações na concessão ou ampliação dos benefícios fiscais como um importante controle desses mecanismos de exoneração fiscal: A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias, com as condições que menciona a referida Lei. Uma das condições de a concessão ou ampliação de incentivo esteja acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. O §1º do artigo 14 ressalta que a renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral,

---

<sup>24</sup> ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *Política Fiscal e a Crise Econômica Internacional* in Finanças Públicas – XV Prêmio Tesouro Nacional – 2010, pág. 6 a 41. Acesso em 17.01.2012, p 27:

[www.tesouro.fazenda.gov.br/premio\\_TN/XVPremio/politica/MHpfceXVPTN/Tema\\_3\\_MH.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio_TN/XVPremio/politica/MHpfceXVPTN/Tema_3_MH.pdf) Com o objetivo de aumentar a demanda interna, com os investimentos, evitando maiores retrações na produção industrial, as quais afetam o nível de emprego e as taxas de crescimento do país, foi promovida redução temporária (por prazo determinado) do IPI sobre veículos (Decreto n. 6.687, de 11/12/08 e Decreto n. 6.743, de 15/01/09), eletrodomésticos da linha branca, materiais de construção e bens de capital (Decreto n. 6.825, de 17/04/09 e Decreto n. 6.890 de 29/06/09).

<sup>25</sup> Este artigo tem sido questionado sobre sua constitucionalidade. Afirma Betina Grunemacher que tal dispositivo afrontou irreversivelmente o Texto Constitucional, na medida em que estabeleceu restrição à prerrogativa constitucional das pessoas políticas de Direito Público. *Lei de Responsabilidade Fiscal: Competência Tributária. Arrecadação e Renúncia*. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Dialética, 2001, pág. 14.

alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Assim, pode considerar a Lei de Responsabilidade Fiscal como um dos instrumentos legislativos para controle da receita pública conforme demonstrado. Muitas vezes são concedidos incentivos fiscais que violam o pacto federativo com o objetivo de um ente político atrair investimento para o seu território. Além de contrariar a Lei de Responsabilidade Fiscal, tais procedimentos podem provocar uma guerra fiscal entre os entes da Federação.

Um dos segmentos mais importantes da extrafiscalidade pode-se constituir nos benefícios fiscais ambientais. No entanto, estes também devem ser estabelecidos dentro dos limites constitucionais. São bem aceitas as propostas de incidências de impostos menos elevados sobre produtos e serviços que valorizam o meio ambiente. A administração pública tem na extrafiscalidade uma forma de conciliar o desenvolvimento econômico e a defesa do meio ambiente, na busca do desenvolvimento sustentável, conforme prevê o art. 170, incisos III e VI e o art. 225 da Constituição Federal. Assim, valendo-se dos incentivos fiscais, pode desestimular comportamentos que agredem o meio ambiente e premiar os que contribuem com a preservação do mesmo. A instituição de um tributo ambiental, especificamente de uma CIDE (criada pela Lei nº 10.336/01), objetiva desestimular o consumo dos combustíveis mais nocivos ao meio ambiente, na medida em que contempla um sistema de tributação graduada de acordo com os danos ambientais de cada combustível. A receita da CIDE tem destinação específica para a proteção do meio ambiente, conforme dispõe o artigo 177 da Constituição Federal. Os impostos de renda, de importação, de exportação, sobre produtos industrializados, sobre circulação de mercadorias e serviços, sobre a propriedade imóvel e de veículo automotor, podem se caracterizar tais exações tendentes à proteção e à conservação ambiental.

Como característica da extrafiscalidade merece destaque a essencialidade da tributação caracterizada por alíquotas seletivas presentes na legislação do IPI (art. 153) e no ICMS (art. 155) da Constituição. A seletividade é aplicada conforme a essencialidade do produto, que deve abranger as necessidades fundamentais. Produtos essenciais devem ter alíquotas mais baixas ou zero e, os produtos supérfluos, devem ter alíquotas mais altas, em obediência ao princípio da capacidade contributiva ou para desestimular o consumo, sendo, portanto, princípio que pode ter razões extrafiscais. O Imposto Territorial Rural - ITR tem tratamento diferenciado para determinadas áreas de preservação bem como aquelas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas. Além do ITR, os impostos de exportação e importação também podem servir como eficazes instrumentos de política ambiental, desde que sejam observadas as condições estabelecidas pela legislação específica. Em alguns Estados, pode-se verificar legislações referentes ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, que diferenciam as alíquotas considerando o combustível utilizado e seu grau de poluição. Os Estados

também podem considerar o Imposto sobre Transmissão *causa mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos com tributação diferenciada para aqueles imóveis tidos como produtivos ou de interesse ambiental entre outras situações similares. Já o IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano, pode diferenciar as alíquotas progressivas no tempo conforme preceitua o artigo 182 da Constituição Federal, em sintonia com o Estatuto da Cidade, condicionados ao Plano Diretor do Município bem como outros incentivos fiscais referentes ao ISS – Imposto sobre serviços. Outro exemplo de incentivo regional foi à criação da Zona Franca de Manaus pelo do Decreto-Lei nº. 288/67, que permitiu a reformulação e ampliação do modelo já implantado, com a extensão da área dos incentivos fiscais a toda a Amazônia Ocidental (Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima), dotando a região de condições que permitissem o seu desenvolvimento e a sua segurança, em razão do isolamento econômico. Por meio do Decreto nº 61.244 foi criada a Superintendência da Zona Franca de Manaus- SUFRAMA, órgão do governo federal encarregado da administração dos incentivos fiscais naquela região.

Nessa mesma linha vale destacar a Lei nº 8.393/91. Referida lei estabeleceu que enquanto persistir a política de preço nacional unificado de açúcar de cana, a alíquota máxima do IPI incidente sobre a saída desse produto seria de 18%, assegurada isenção para as saídas ocorridas na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM. Já para os Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro, o Poder Executivo foi autorizado a reduzir em até 50% a alíquota do IPI incidente sobre o açúcar nas saídas para o mercado interno. Todavia, o Supremo Tribunal Federal decidiu, pela constitucionalidade da Lei 8.393/91, e o Decreto 420/92. Entre as diversas decisões daquela Corte, tem-se como exemplo o julgamento em 2009 sobre a matéria no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 480107/PR, tendo como relator o Ministro Eros Grau:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DECRETO N. 420/92. LEI N. 8.393/91. IPI. ALÍQUOTA REGIONALIZADA INCIDENTE SOBRE O AÇÚCAR. ALEGADA OFENSA AO DISPOSTO NOS ARTS. 150, I, II e § 3º, e 151, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUCIONALIDADE. 1. O decreto n. 420/92 estabeleceu alíquotas diferenciadas - incentivo fiscal - visando dar concreção ao preceito veiculado pelo artigo 3º da Constituição, norma-objetivo que define a redução das desigualdades regionais e o desenvolvimento nacional. Autoriza-o o art. 151, I, da Constituição. 2. A fixação da alíquota de 18% para o açúcar de cana não afronta o princípio da essencialidade. Precedentes. 3. A concessão do benefício da isenção fiscal é ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo, cujo controle é vedado ao Judiciário. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.

Verifica-se neste caso a questão extrafiscal com o objetivo de diminuir as desigualdades regionais, sem afrontar o pacto federativo e a isonomia tributária (inciso I do art. 152 da Constituição Federal). Inexiste então a violação ao princípio da uniformidade de tributação, uma vez que a previsão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio e desenvolvimento socioeconômico entre as

diferentes regiões do País tem respaldo no próprio texto constitucional, não havendo, que se falar em desvio de finalidade face à aplicação da extrafiscalidade do IPI.

Para atender, ainda, a essas disparidades regionais, o governo brasileiro adotou outros programas de desenvolvimento regional para as áreas mais carentes do País, por meio de instrumentos creditícios e tributários, destacando-se: Fundo Constitucional de Financiamento do Norte (FNO), do Nordeste (FNE) e do Centro-Oeste (FCO); Fundos Fiscais de Investimentos Regionais Fundo de Investimento da Amazônia (FINAM), do Nordeste (FINOR) e Fundo de Recuperação Econômica do Estado do Espírito Santo (FUNRES), Fundo de Desenvolvimento da Amazônia (FDA) e do Nordeste (FDNE), APEX – Brasil- Agência de Promoção de Exportações e Investimentos, cuja missão é promover as exportações de produtos e serviços brasileiros, entre outros.

No Brasil ainda não há tributação sobre a produção e comercialização dos créditos de carbono, embora, a vigência do Protocolo de Kyoto, estabeleça um novo mercado envolvendo as negociações dos títulos em âmbito internacional, com a redução ou captação e destruição dos gases poluidores, considerando a utilização do Mecanismo de Desenvolvimento Limpo – MDL. Tais créditos deverão ser implementos para projetos de desenvolvimento sustentável, a fim de alcançar equilíbrio ambiental. Os Créditos de Carbono serão emitidos em favor das empresas que comprovarem diante das entidades competentes da ONU que mediante a aplicação de um Mecanismo de Desenvolvimento Limpo, chegaram a uma diminuição ou deixaram de emitir uma quantia considerável de Gases causadores do Efeito Estufa. Trata-se, portanto, de importante instrumento extrafiscal cuja legislação futura deverá levar em consideração o alto valor da diminuição dos gases em prol do desenvolvimento sustentável.

## 2 - *Guerra fiscal e o pacto federativo:*

Os Estados e os Municípios travam constantes disputas para atrair novos investimentos para seus territórios. Por conta disso, concedem incentivos fiscais de diversas naturezas, com a redução do pagamento de tributos para alguns contribuintes, conseqüentemente provocando uma guerra fiscal entre eles. Referida disputa põe em risco a harmonia do pacto federativo.<sup>26</sup> A concorrência fiscal entre os entes internos da federação, além de comprometer o pacto federativo, contrariam também as regras de comércio internacional. Os diferentes tratamentos fiscais podem provocar desigualdades entre os

---

<sup>26</sup> André Elali ressalta que a guerra fiscal entre os Estados e os Municípios tem mostrado constante desentendimento entre os mesmos, gerando problemas financeiros, como por exemplo, o Estado da Paraíba, que atraiu diversas empresas para o seu território com incentivos tributários, acabou se submetendo a essa degradação fiscal depois que as empresas dali migraram, sem recolher tributos como os concorrentes que afetados no mercado, o fizeram a duras penas. Cita também o conflito entre o Estado do Rio Grande do Sul e a Bahia que disputaram a instalação da indústria Ford, gerando-se perdas tributárias consideráveis e dificilmente compensáveis pela atividade econômica captada. Demonstra o autor também outros exemplos. Há ainda alguns pontos críticos entre o imposto predial e territorial urbano e ou rural, o IPI ou ISS, o ICMS ou ISS em situações específicas de cada imposto. In *Incentivos Fiscais Internacionais: Concorrência Fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pág. 171.

agentes do mercado, tanto interna quanto com outros países. A concorrência fiscal, portanto, dá-se quando um sistema fiscal de uma entidade governamental afeta o sistema fiscal de uma segunda entidade governamental, usualmente através de um efeito nas receitas fiscais da segunda entidade.

Escreve Paulo Caliendo que a *concessão de benefícios fiscais para determinados setores ou fases do ciclo econômico de tributação que nos leva ao consumo ou da redução da base de cálculo ou concessão de isenções pode distorcer a concorrência, afetar a capacidade contributiva e afetar a neutralidade*.<sup>27</sup>

Sob o ponto de vista do desenvolvimento de um ente da federação, pode-se verificar que a busca de investimentos, com propostas de novos postos de trabalho, bem como uma maior arrecadação de tributos, são potencialmente importantes, quando são concedidos incentivos ou outros atrativos fiscais. No entanto, tais procedimentos podem perder contribuintes e diminuir sua arrecadação nessa guerra fiscal instalada<sup>28</sup>.

A expressão guerra fiscal é a situação de disputa econômica entre entes autônomos (federados), possuidores de competência tributária, que visam obter para seus respectivos territórios um determinado empreendimento econômico, oferecendo para tanto, benefícios para atrair as pessoas interessadas, sejam vantagens de ordem tributária ou de outra natureza, como infra-estrutura, capacitação de recursos humanos, disponibilização de crédito a menor custo, dentre outras.<sup>29</sup>

No Brasil é comum a guerra fiscal entre os Estados e Distrito Federal em relação ao ICMS e entre os Municípios e Distrito Federal o ISS<sup>30</sup>. Essa disputa pode provocar desequilíbrios na concorrência não só entre os entes da federação como entre os particulares que se encontram na mesma situação e são tributados diferentemente.

Para dirimir tais conflitos, o legislador constitucional estabeleceu no artigo 146, que lei complementar será instituída para tal finalidade conforme dispõe o inciso I.<sup>31</sup>

Com referência ao ICMS, a Constituição Federal estabeleceu no artigo 155, § 2º, inciso XII, “g”, que lei complementar deverá regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do

---

<sup>27</sup> CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier. 2009, pág. 331.

<sup>28</sup> Sobre a guerra fiscal confira a obra sobre *ICMS Questões Atuais*, coordenada pela profa. Elizabeth Carrazza, São Paulo: Quartier Latin, 2007.

<sup>29</sup> SCAFF, Fernando Facury. *Guerra Fiscal, Neoliberalismo e Democracia*. Revista de Direito, Santa Cruz do Sul, nº 11, jan/jul, 1999, pág. 135.

<sup>30</sup> Embora o objeto da análise seja tratar da guerra fiscal envolvendo os Estados brasileiros, convém mencionar, que de igual modo, os Municípios também se manifestam para atrair a instalação de empresas em seus territórios, aproveitando-se de da interpretação jurisprudencial controvertida acerca do local da prestação de serviços para efeito da cobrança do ISS. A Emenda Constitucional 37/2002, tentou diminuir essa disputa entre os municípios, estabelecendo uma alíquota mínima de 2% para o tributo. A Lei Complementar nº 116/2003, também esclarece as condições de incidência e demais procedimentos para sua exigência.

<sup>31</sup> Foram editadas as Leis Complementares 87/96 e a Lei Complementar 24/75, recepcionada pela Constituição de 1988. De igual modo a Lei Complementar 116/2003 dispõe sobre os serviços, relacionando quais os serviços que estão sujeitos à incidência do ISS, incluindo ainda outros aspectos que devem ser observados pelos Municípios. Sobre a Guerra Fiscal, confira: PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo F. *A Guerra Fiscal no Brasil*. Brasília: IPEA, 2000.

Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. A Lei Complementar nº 24/75, que foi recepcionada pela Carta Constitucional de 1988, prevê a necessidade de celebração de convênios entre os Estados e Distrito Federal para a concessão e revogação de benefícios e estabelece os procedimentos devidos. Desta forma, para ter validade, o benefício concedido por um desses entes da federação, deve ser aprovado pelo CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária<sup>32</sup>. Na prática, ocorrem situações em que os Estados concedem vantagens fiscais diretamente às empresas sem que o fato, seja apreciado pelo CONFAZ. Tais situações resultam em obrigação do Estado receptor a aceitar o crédito imposto que não foi recolhido no Estado de origem em virtude do incentivo por ele outorgado, em razão do princípio da não cumulatividade do imposto, o que leva a ser o benefício suportado também pela unidade da Federação destinatária que nenhum benefício auferir em termos de arrecadação, em razão do empreendimento estabelecido por força dos estímulos, naquela origem. A sistemática de tributação do ICMS demonstra a dificuldade de controle do conflito instalado, necessitando de urgente ajuste no Sistema Tributário. Os incentivos fiscais referentes ao ICMS, concedidos unilateralmente<sup>33</sup>, e, sem que ocorra a celebração de convênios, por intermédio do CONFAZ, favorecem indevidamente determinados empreendimentos estabelecidos em certas unidades da Federação. Nestes casos, caberá aos Estados e ao Distrito Federal, que se sentirem prejudicados ou lesados com tal incentivo, ingressarem com as medidas judiciais respectivas, pleiteando a invalidade dos incentivos.

A guerra fiscal generalizada beneficia de forma representativa os Estados mais desenvolvidos e que possuem fatores de produção mais adequados aos empreendimentos em questão. Nesse sentido o Supremo Tribunal Federal vem declarando a inconstitucionalidade<sup>34</sup> de tais práticas, que violam

---

<sup>32</sup> O CONFAZ tem por finalidade promover as ações necessárias à elaboração de políticas de harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal entre outras funções conforme estabelece seu regimento aprovado pelo Convênio ICMS/133.

<sup>33</sup> Os Estados concedem incentivos fiscais referentes ao ICMS, abrangendo entre outros: Diferimento do ICMS, (na importação, na aquisição interna de insumos, na aquisição para o ativo fixo); financiamento do ICMS devido; redução do ICMS financiado; participação acionária do Estado; crédito presumido do ICMS; redução da base de cálculo; financiamento de terrenos e infra-estruturas.

<sup>34</sup> Em junho de 2011 a Corte julgou inconstitucional, diversas leis de seis Estados (Rio de Janeiro, Mato Grosso do Sul, São Paulo, Paraná, Pará e Espírito Santo) e do Distrito Federal, que autorizam o uso de incentivos tributários como política de atração de investimentos. Em alguns casos, como São Paulo, o Estado foi réu e autor de ações. O STF considerou que os benefícios somente poderiam ter sido concedidos mediante convênio entre os Estados. Para que um acordo desse gênero seja validado é preciso unanimidade entre os secretários estaduais de Fazenda no âmbito do CONFAZ. Ao declarar inconstitucionais os incentivos, a decisão do STF não só derruba os benefícios fiscais como obriga os Estados a cobrar o ICMS que deixou de ser recolhido nos cinco anos anteriores. Alguns Estados solicitaram ao Supremo a modulação dos efeitos da decisão. Uma modulação pode definir que os efeitos sejam aplicados somente a partir do julgamento, desobrigando os Estados a exigir o imposto devido no passado. A grande questão decorrente do julgamento da matéria pelo STF é o prejuízo que será gerado aos contribuintes que, de boa fé, se aproveitaram de benefícios fiscais implementados pelos Estados e que agora terão constituídos contra si os créditos tributários decorrentes do aproveitamento dos referidos benefícios fiscais. Em julgados recentes, o STF (AC 2.611 — Medida Cautelar/MG, decisão monocrática da Min. Ellen Gracie, DJe 28.06.2010) e o STJ (1ª Turma, REsp. nº 1.125.188/MT, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 28/05/2010; 2ª

expressamente disposições constitucionais, tais como diretrizes para o ICMS, as quais devem ser observadas pelos Estados da Federação. Do ponto de vista econômico, os incentivos fiscais concedidos sem o convênio do CONFAZ, além de inconstitucionais, conforme mencionado, afetam o princípio da livre concorrência e da livre iniciativa previstos no artigo 170 da Constituição Federal, considerados como fundamentos da Ordem Econômica e Social. É certo também que incentivos fiscais concedidos nesta seara, contrariam a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Recentemente o Plenário do STF julgou parcialmente procedente pedido formulado em ação direta para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º, II, e dos artigos 2º a 4º; 6º a 8º; e 11, todos da Lei 14.985/1996 do Estado do Paraná. Referida Lei trata da concessão de benefícios fiscais vinculados ao ICMS. O entendimento do STF seria no sentido de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS sem a prévia celebração de convênio por intermédio do CONFAZ, nos termos da LC 24/1975, afrontaria o art. 155, § 2º, XII, g, da CF. Primeiramente, no que se refere ao art. 1º, “caput”, I e parágrafo único; bem assim ao art. 5º da lei impugnada, afirmou serem constitucionais. Esses dispositivos estabeleceriam apenas a suspensão do pagamento do ICMS incidente sobre a importação de matéria-prima ou de material intermediário, e transferiria o recolhimento do tributo do momento do desembarço aduaneiro para o momento de saída dos produtos industrializados do estabelecimento. Como se apresenta, a jurisprudência do STF permitiria diferir o recolhimento do valor devido a título de ICMS — se não implicasse redução ou dispensa do valor devido, mas isso não significaria benefício fiscal e prescindiria da existência de convênio. Por outro lado, a lei deveria ser declarada inconstitucional quanto aos dispositivos que preveriam parcelamento do pagamento de ICMS em quatro anos sem juros e correção monetária<sup>35</sup>. Seria também inconstitucional dispositivo que autorizaria o governador a conceder benefício fiscal por ato infralegal, inclusive por afronta à regra da reserva legal. Por fim, o Plenário, por maioria, deliberou modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, para que tivesse eficácia a partir da data da sessão de julgamento. Ponderou que se trataria de benefícios tributários inconstitucionais, mas que se deveria convalidar os atos jurídicos já praticados, tendo em vista a segurança jurídica e a pouca previsibilidade, no plano fático, quanto às consequências de eventual decretação de nulidade desses atos, existentes no mundo jurídico há anos. Entretanto, o STF não poderia permitir que novos atos inconstitucionais fossem praticados. Vencido, no ponto, o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão. (ADI 4481/PR, rel. Min. Roberto Barroso, 11.3.2015)

---

Turma, RMS nº 31.714/MT, Rel. Min. Castro Meira, DJe 19.09.2011) têm afirmado a impossibilidade de estorno, pelo Estado de destino, dos créditos apropriados pelo adquirente.

<sup>35</sup> Assim que confeririam créditos fictícios de ICMS de forma a reduzir artificialmente o valor do tributo. Haveria deferimento indevido de benefício fiscal.

Em outra situação o Supremo Tribunal Federal negou provimento ao Recurso Extraordinário interposto pelo governo do Estado de Santa Catarina, alegando a inconstitucionalidade dos incentivos concedidos pelo PRODEC – Programa de Incentivo Fiscal de Santa Catarina (RE 572.762-9 SC):

EMENTA: CONSTITUCIONAL. ICMS. REPARTIÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS. PRODEC. PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL DE SANTA CATARINA. RETENÇÃO, PELO ESTADO, DE PARTE DA PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. INCONSTITUCIONALIDADE. RE DESPROVIDO.

I - A parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios.

II - O repasse da quota constitucionalmente devida aos municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programas de benefício fiscal de âmbito estadual.

III - Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias.

IV – Recurso extraordinário desprovido.

O PRODEC é um mecanismo de desenvolvimento sócio econômico do Estado de Santa Catarina, o qual permite que empresas instaladas em seu território beneficiem-se de uma das seguintes formas de incentivos: o financiamento por meio de instituição financeira oficial ou a postergação do recolhimento do ICMS. Trata-se de diferimento do imposto em questão. Assim, entendeu o STF que neste caso não é possível falar-se em arrecadação do tributo, portanto, sem o conseqüente repasse para os municípios.

Referida decisão é inovadora no sentido de garantir o repasse do ICMS arrecadado aos municípios conforme determina a Constituição Federal (art. 158, V e 160), mas ao mesmo tempo limita e condiciona a competência legislativa do Estado de Santa Catarina servindo, no entanto, como parâmetro para outras decisões daquela Corte.

### **3 - Considerações Finais:**

Estado poderá atender suas finalidades através da distribuição de riqueza, satisfação das necessidades sociais, de políticas de investimentos, entre outras, que podem ser alcançadas por meio de uma política tributária. A política tributária deve ser fundada em diversos fatores e não apenas baseada na simples arrecadação de tributos pelo Estado. Referida política, deve atender os ditames constitucionais, visando o desenvolvimento econômico e social, garantindo os direitos do contribuinte. A política tributária, embora consista em instrumento de arrecadação tributária, necessariamente não precisa resultar sempre em imposição. O governo pode se valer da concessão de incentivos fiscais entre outros institutos, com o objetivo de conter o aumento da arrecadação, considerando a função social do tributo. Assim, a política tributária atenderá o caráter fiscal e extrafiscal.

No entanto, a concessão de incentivo fiscal injustificado pode comprometer, de certa maneira, o sistema econômico interno do País. O Estado, por sua vez, poderá modelar suas políticas públicas conforme as tendências e ofertas do mercado internacional. Daí recorrer à importância da implementação de políticas públicas, devendo algumas delas ser dinâmicas em face da complexidade das relações econômicas internacionais.

Embora, verificando diversas vantagens com a concessão de incentivos fiscais, a doutrina ainda demonstra preocupação quanto à efetividade e eficiência de algumas medidas de estímulos, devido principalmente aos reflexos que tais medidas podem causar à concorrência e ao mercado.

É papel do Estado, verificar os limites da concorrência fiscal ao instituir seus tributos, bem como na forma de dispensar os contribuintes da incidência dos mesmos, evitando com isso, proporções negativas para a atividade econômica e na competitividade entre as empresas.

O Sistema Tributário brasileiro é complexo e muitas vezes, conduz à insegurança jurídica, considerando também a complexidade do federalismo fiscal. No exercício da competência tributária, verifica-se o surgimento de conflitos entre os entes políticos da federação. Por conta da discriminação da competência tributária entre esses entes, na prática, ocorre uma verdadeira guerra fiscal entre os Estados, na concessão de incentivos fiscais sobre a tributação do ICMS com o objetivo de atrair maiores investimentos para seus territórios. Determina a Constituição Federal (art. 155), que os benefícios fiscais concedidos pelos Estados, devem ser aprovados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, o que muitas vezes não ocorre. Essas situações resultam em obrigação do Estado receptor a aceitar o crédito imposto que não foi recolhido no Estado de origem em virtude do incentivo por ele outorgado, em razão do princípio da não cumulatividade do imposto, o que leva o benefício a ser suportado também pela unidade da Federação (Estado) destinatária que nenhum benefício auferir em termos de arrecadação, em razão do empreendimento estabelecido por força dos estímulos, naquela origem.

Os incentivos fiscais referentes ao ICMS, concedidos unilateralmente, e, sem que ocorra a celebração de convênios, por intermédio do CONFAZ, favorecem indevidamente determinados empreendimentos estabelecidos em certos Estados da Federação. Nestes casos, os Estados e o Distrito Federal, que se sentirem prejudicados ou lesados com tal incentivo, poderão ingressar com as medidas judiciais respectivas, pleiteando a invalidade desses benefícios. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal vem declarando a inconstitucionalidade de tais práticas, que violam expressamente disposições constitucionais, estabelecidas como diretrizes para o ICMS, as quais devem ser observadas pelos Estados da Federação. A guerra fiscal generalizada beneficia de forma representativa os Estados mais desenvolvidos e que possuem fatores de produção mais adequados aos empreendimentos em questão.

Ao tratar dos incentivos fiscais, os entes da federação, no âmbito de suas respectivas competências, deverão levar em consideração as limitações constitucionais ao poder de tributar que são aplicáveis em cada caso, evitando privilégios com benefícios desarrazoados. Assim, o caráter extrafiscal do tributo tem a sua razão de ser.

#### **4 - Bibliografia:**

- ANDRADE, Rita de Cássia. *Da Uniformidade da Tributação no Brasil e as Concessões de Benefícios Fiscais como causa Incluyente do Desenvolvimento Nacional*. [www.netlegis.com.br](http://www.netlegis.com.br).
- ARAÚJO, Cláudia Rezende Machado de. *Extrafiscalidade*. Revista de Informação Legislativa, Brasília, a. 33, nº 132, out/dez 1996, p. 329/334.
- ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *Política Fiscal e a Crise Econômica Internacional*. Finanças Públicas – XV Prêmio Tesouro Nacional – 2010.
- AVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 6ª. Edição, Malheiros, SP, 2009.
- AVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. SP, Saraiva, 2010.
- AVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- AVILA, Humberto. *Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário*. In Princípios e Limites da Tributação 2. Roberto Ferraz (Coord.) São Paulo: QuartierLatin, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, SP, Saraiva, 1963.
- BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- BERCOVICI, Gilberto. *Constituição Econômica e Desenvolvimento*. Malheiros, SP, 2005.
- BERCOVICI, Gilberto. *A Constituição de 1988 e o desenvolvimento regional no Brasil*. In Revista Brasileira de Estudos Constitucionais – RBEC, Belo Horizonte: ano 2, out/dez, 2008, pág. 37-54.
- BERNARDI, Renato. *Tributação Ecológica: O uso ambiental da extrafiscalidade e da seletividade tributárias*. Revista Magister de Direito Ambiental e Urbanístico, v. 3, n. 15, p. 55-76, dez./jan. 2008.
- BOMFIM, Diego. *Tributação & Livre Concorrência*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BORGES, Souto Maior. *O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo*, in Revista Diálogo Jurídico, Número 13, abril/maio de 2002 – Salvador.
- BOTTALO, Eduardo Domingos. *Extrafiscalidade, desenvolvimento econômico e justiça social*. Cadernos de Direito Econômico e Empresarial, n. 73, p. 333-337, jan./mar. 1995.
- CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CALIENDO, Paulo. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar como finalidade extrafiscal*. In <http://www.paulocalienco.com.br/livros/Artigos/extra.pdf>
- CALIENDO, Paulo. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação. Elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.). *ICMS Questões Atuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo, Malheiros, 2005.
- CARVALHO, Cristiano. *Teoria do Sistema Jurídico: Direito, Economia, Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- CARVALHO, Cristiano; MATTOS, Ely José de. *Entre Princípios e Regras: Uma Proposta de Análise Econômica no Direito Tributário*. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 147. Outubro de 2008, São Paulo: p. 27 a 44.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva. 2009.
- CAVALCANTE, Denise Lucena. *Sustentabilidade Financeira em prol da sustentabilidade ambiental*. In Novos Horizontes da Tributação – Um diálogo luso-brasileiro. Grunpenmahcer, Betina T. et al. Coimbra: Almedina, 2012.
- CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. *Considerações sobre Incentivos Fiscais e Globalização*. In Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal. Martins, Ives Gandra da Silva et al. (coord.), São Paulo: MP Editora, 2007.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000,
- CONTI, José Mauricio. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. Dialética, SP, 1997.
- CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. *Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.
- CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. *Orçamentos Públicos e Direito Financeiro*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- COSTA, André Marques de Oliveira. *O Estado, a Tributação e a Desarmonia Social*, in Revista Jurídica CONSULEX, ano XIII – nº 294 – abril 2009, p.42/43.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001.
- DULCI, Otávio Soares. *Guerra Fiscal, Desenvolvimento Desigual e Relações Federativas no Brasil*. Revista de Sociologia e Política Nº 18: 95-107 JUN. Curitiba, 2002.
- ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais – Concorrência Fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- ELALI, André. *Incentivos Fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: A questão da redução das desigualdades regionais e sociais*. In Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. Ives Gandra da Silva Martins, et al (coord.), São Paulo: MP Editora, 2007.
- ELALI, André. *Sobre a Imunidade Tributária como Garantia Constitucional e como mecanismo de Políticas Fiscais – Questões Pontuais*. In Imunidade Tributária, Coord. Marcelo M. Peixoto e Cristiano Carvalho, MP Editora, SP, 2005.
- ELALI, André, *Tributação e Regulação Econômica (um exame da tributação como instrumento de regulação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais)*,MP Editora, SP. 2007.
- ELALI, André. *O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional*. MP Editora, APET, São Paulo, 2005.
- FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e Mudança Social*, RJ, Forense, 1981.
- FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A Extrafiscalidade e a concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- FERRAZ, Roberto. *Princípios e Limites da Tributação. Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- FERRAZ, Roberto. *O Princípio da Capacidade Contributiva na Tributação Ambientalmente Orientada*. In Princípios e Limites da Tributação 2. Roberto Ferraz (Coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2009
- FERREIRA, Eduardo Paz. ***Em torno da regulação econômica em tempos de mudança. Coimbra: Almedina, 2010.***
- FLORIDO, Irineu. *A Repercussão Econômica dos Impostos*. RJ, Kuber Júris,1987.
- FORTES, Fellipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. *Análise Econômica do Direito Tributário: Livre Iniciativa, Livre Concorrência e Neutralidade Fiscal*. In Revista Scientia Iuris, vol. 14, Londrina, novembro 2010.
- GABAN, Eduardo Molan; DOMINGUES, Juliana Oliveira. *Direito Antitruste: O Combate aos Cartéis*. São Paulo: Saraiva. 2009.

- GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, São Paulo: Malheiros, 2007.
- GRAU, Eros Roberto. *Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário*. Resenha Tributária, SP, 1975.
- GRECO, Marco Aurélio e Marciano Seabra de Godoi (coord), *Solidariedade Social e Tributação*. Dialética, SP, 2005.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Lei de Responsabilidade Fiscal: Competência Tributária. Arrecadação e Renúncia*. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Dialética, 2001.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima Ribeiro; QUEIROZ, Mary Elbe. *Novos Horizontes da Tributação – Um diálogo Luso-Brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Das exonerações tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais*. In Novos Horizontes da Tributação – Um diálogo luso-brasileiro. Grupenmacher, Betina Treiger et al. Coimbra: Almedina, 2012.
- HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário*, São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo*. Marcial Pons, Manole, Espanha e São Paulo, 2007.
- LEONETTI, Carlos Araújo. *O Imposto sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil*. Manole, Barueri, SP. 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. *A Função Social do Tributo nas Ordens Econômica, Social e Política*. Revista da Faculdade de Direito da UFC, Fortaleza, 28 (2), jul-dez, 1987, p. 1/45.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Tratados Internacionais e Isenções de Tributos Estaduais e Municipais*, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 164 – maio – 2009, Ed. Dialética, SP, p.66/70.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. I, Atlas, São Paulo, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Ordem Econômica e Tributação*. In Princípios e Limites da Tributação 2. Roberto Ferraz (Coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed., Malheiros, SP, 2009.
- MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A Guerra Fiscal do ICMS*. São Paulo: MP Editora, 2010.
- MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Almedina, Coimbra, 2006.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal. Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. Noeses, São Paulo, 2012.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Rejeição Social ao Tributo no Brasil*, in Revista Jurídica CONSULEX, ano XII, nº 269, março de 2008, p. 54/55.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva e outros (coord). *Incentivos Fiscais*, MP Editora, SP, 2007.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Curso de Direito Tributário*, SP, Saraiva, 2010.
- MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *A Política Tributária como Instrumento de Defesa do Contribuinte. A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro*. São Paulo: IOB, 2002.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. SP, Dialética, 2010.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Direito Tributário Empresarial*. São Paulo, Quartier Latin, 2009.
- MELLO, Gustavo Miguez de. *Uma visão interdisciplinar dos problemas jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativos relacionados com uma reforma tributária in Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil*. Mapa Fiscal Editora, Sup. Esp. I Congresso Bras. de Direito Financeiro, RJ, 1978, pág. 5.
- MORAES, Dienyffer Brum de. *Tributação Extrafiscal no Direito Brasileiro: Aplicações efetivas e perspectivas de otimização*. Dissertação de Mestrado. PUC – RGS, 2011.

- NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*. Almedina, Portugal. 2009.
- NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 6ª ed., Coimbra: Almedina, 2010.
- NABAIS, José Casalta. *Estudos de Direito Fiscal – Por um Estado Fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005.
- NUNES, Cleucio Santos. *Direito tributário e meio ambiente*. SP, Dialética, 2005.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *O Conteúdo da Extrafiscalidade e o Papel da CIDE...* in Revista Dialética de Direito Tributário, nº 131, agosto 2006, Ed. Dialética, SP, p. 45/59.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de (coord.). *Direito Tributário e Políticas Públicas*. MP Editora, SP, 2008.
- PAULA, Daniel Giotti de. *A Constitucionalização da Neutralidade Concorrencial dos Tributos*. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 153, junho – 2008, São Paulo.
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Jurisprudência*, Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2010.
- PETTER, Lafayete Josué. *Princípios Constitucionais da Ordem Econômica*. RT, SP, 2005.
- PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. Dialética, SP, 2000.
- PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. *A Guerra Fiscal no Brasil*. Brasília: IPEA, 2000.
- RIBEIRO, Maria de Fátima e FERREIRA, Jussara S. A. B. N. *O Papel do Estado no Desenvolvimento Econômico Sustentável: Reflexões sobre a Tributação Ambiental como Instrumento de Políticas Públicas*. In Direito Tributário Ambiental. Org. Heleno Taveira Torres, SP, Malheiros, 2005, p. 653/673.
- RIBEIRO, Maria de Fatima. *Efetivação de Políticas Públicas: Uma questão orçamentária*. In Orçamentos Públicos e Direito Financeiro, CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (coordenadores), São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. *Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da Livre Concorrência*. In Novos Horizontes da Tributação – Um diálogo luso-brasileiro. Grupenmacher, Betina Treiger et al. Coimbra: Almedina, 2012.
- ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Aspectos relevantes da Responsabilidade Fiscal*, São Paulo, Dialética, 2001.
- RODRIGUES, Ana Cláudia Manso S. O. (organizadora) et al. *Intervenção no Domínio Econômico e tributação: Extrafiscalidade...* Estudos em homenagem aos 25 anos de Mestrado em Direito da UnB. 1ª. Ed., Brasília, DF: Editora Brasília Jurídica, v. 1, p.223-248, 2000.
- RODRIGUES, Jorge Martins. *Política Tributária e Desenvolvimento Econômico. Aspectos da Política Tributária*. Rio de Janeiro, Forum Roberto Simonsen, 1994.
- RODRIGUES, Rafael Moreno. *Intributabilidade dos Gêneros Alimentícios Básicos*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, pág. 7.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 2009.
- SABBAG, Eduardo de Moraes. *Imunidade Recíproca e os impostos indiretos: uma interpretação conforme o Estado federal*. Tese de Doutorado em Direito. PUC – SP. Mimeo, 2012.
- SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2003.
- SCAFF, Fernando Facury. *Guerra Fiscal, Neoliberalismo e Democracia*. Revista de Direito, Santa Cruz do Sul, nº 11, jan/jul, 1999.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Segurança Jurídica e Normas Tributárias Indutoras*, in Direito Tributário e Segurança Jurídica, (coord.) Maria de Fátima Ribeiro, MP, SP, 2008.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e Indução Econômica: Os efeitos econômicos de um tributo como critério para a sua constitucionalidade*. In Princípios e Limites da Tributação 2, Roberto Ferraz (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2009.

- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SEBASTIÃO, Simone. *Tributo Ambiental – Extrafiscalidade e Função Promocional do Direito*. Juruá, Curitiba, 2006.
- SIDOU, J.M. Othon. *A Natureza Social do Tributo*. Forense, RJ, 1978.
- SILVA, Daniel Cavalcante. *A Finalidade Extrafiscal do Tributo e as Políticas Públicas no Brasil*. Prismas: Direito, Políticas Públicas e Mundialização, Vol. 4, No 1 Janeiro/Julho (2007).
- SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- SOUZA, Edino Cezar Franzio de. *O Poder de Tributar e o Estado Brasileiro no Cenário Econômico Atual*. MP Editora, APET, São Paulo, 2010.
- TILBERY, Henry. *O Conceito de Essencialidade como critério de Tributação*. In *Direito Tributário Atual*, vol. 10, SP, Resenha Tributaria, 1990.
- TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. SP, Malheiros, 2002.
- TORRES, Heleno T. (org.). *Direito Tributário Ambiental*. SP: Malheiros, 2005.
- TORRES, Heleno T. (coord.). *Direito Tributário e Ordem Econômica*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- TORRES, Heleno T. Desenvolvimento e Extrafiscalidade no Brasil. In *Extrafiscalidade*, Pires, Manuel, Lisboa, Universidade Lusitana, 2011.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol II - Direitos Humanos e a Tributação*, RJ, Renovar, 1999.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Justiça distributiva: social, política e fiscal*. *Revista de direito tributário*. São Paulo, n.70. p. 27-39, out./dez. 1994. Cf., p. 27.
- TORRES, Ricardo Lobo. *O mínimo existencial e os direitos fundamentais*. *Revista de Direito Administrativo*. São Paulo, v. 32, n. 177, 1989.
- TORRES, Ricardo Lobo. *O Princípio da Isonomia, os Incentivos do ICMS e a Jurisprudência do STF sobre a Guerra Fiscal*, In *Incentivos Fiscais*, Martins, Ives Gandra da Silva; ELALI, André e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). São Paulo: MP Editora, 2006.
- VINHA, Thiago Degelo; RIBEIRO, Maria de Fatima. *Efeitos socioeconômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais*. In *Tributação. Justiça e Liberdade*, Marcelo Magalhães Peixoto, Curitiba, Editora Juruá, 2005.
- WAGNER, José Carlos da Graça. *Tributação Social do Trabalho e do Capital*. SP, Resenha Tributária, 1982.
- WEISS, Fernando Lemme. *Os Benefícios Fiscais para o ICMS e os Princípios do Federalismo e da Livre Concorrência*. In *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 199 – abril 2012, São Paulo: Dialética.