



**UNIVERSIDADE
ESTADUAL DE LONDRINA**

FÁBIO RICARDO RODRIGUES BRASILINO

**INCENTIVOS FISCAIS EM FACE DA FEDERAÇÃO DE
COOPERAÇÃO:
LIMITES CONSTITUCIONAIS, LEGAIS E LEGITIMAÇÕES**

FÁBIO RICARDO RODRIGUES BRASILINO

**INCENTIVOS FISCAIS EM FACE DA FEDERAÇÃO DE
COOPERAÇÃO:
LIMITES CONSTITUCIONAIS, LEGAIS E LEGITIMAÇÕES**

Dissertação apresentada ao Mestrado em Direito Negocial da Universidade Estadual de Londrina - UEL, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Negocial.

Orientadora: Prof^a Dr^a Martha Asunción Enriquez Prado

Londrina
2012

FÁBIO RICARDO RODRIGUES BRASILINO

**INCENTIVOS FISCAIS EM FACE DA FEDERAÇÃO DE
COOPERAÇÃO:
LIMITES CONSTITUCIONAIS, LEGAIS E LEGITIMAÇÕES**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito Negocial da Universidade Estadual de Londrina, área de concentração: Estado Contemporâneo: Relações Empresariais e Internacionais, sob a orientação da Prof^a Dr^a Martha Asunción Enriquez Prado.

BANCA EXAMINADORA

Prof^a Dr^a Martha Asunción Enriquez Prado

Prof^a Dr^a Marlene Kempfer

Prof^o. Dr^o. Gustavo Silveira Siqueira

Londrina, 18 de dezembro de 2012

A todos que lutam por uma vida feliz!

AGRADECIMENTOS

É no meio de uma selva acadêmica infestadas de frivolidades e dissimuladas informações que surgiu o presente trabalho, portanto começo os agradecimentos pela ilustre Professora Doutora Martha Asunción Enriquez Prado que me acolheu candidamente e me orientou. Não poderia esquecer a Professora Doutora Carla Bonomo, minha orientadora inicial, que sempre se colocou à minha disposição e a todos os demais professores que, no curso do meu aprendizado, tiveram a sua importância. Ao Francisco pela paciência.

Saúdo aos meus amigos Mestrando/Mestre, especialmente o Me. Luciano Alves Rodrigues dos Santos – da linha de processo – e a Ma. Marina Zuan Benedetti Chenso – da linha de civil – pela amizade formando um trio do Direito Negocial.

Não podia deixar de agradecer a todos que fazem/fizeram parte de minha história, pois estes, juntamente com os livros, eternos orientadores e companheiros, ajudaram-me nas clivagens, rachaduras e desdobramentos que constituem meu ser e fazem ausentar-me da tirania do meu *Id*.

Aos meus familiares, que sempre me apoiaram. A todos meus amigos, em especial Wagner, Biagio, Ligia e todos os demais que me apoiaram. E ao “melhor amigo dos últimos tempos da última semana”, Fábio Enrique Gonçalves (“o menos bonito”), parceiro de todas as horas e que pode contribuir para a finalização deste trabalho.

Por fim, uma citação de Nietzsche: “*faz parte da minha recreação ler tudo: conseqüentemente, ler aquilo que me livra de mim mesmo, que me deixa passear em ciências e almas desconhecidas*”.

"Quando Deus fez o homem,
Quis fazer um vagulino que nunca tinha fome
E que tinha no destino,
Nunca pegar no batente e viver forçadamente.
O homem era feliz enquanto deus assim quis.
Mas depois pegou adão, tirou uma costela e fez a
mulher.
Deis di intão, o homem trabalha prela.
Mai daí, o homem reza todo dia uma oração.
Se quiser tirar de mim alguma coisa de bão,
Que me tire o travaio. a muié não!".

Adoniran Barbosa

BRASILINO, Fábio Ricardo Rodrigues. **Incentivos fiscais em face da federação de cooperação**: limites constitucionais, legais e legitimações. 2012. 117 f. Dissertação (Mestrado em Direito Negocial) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2012.

RESUMO

O Estado Democrático de Direito tem por objetivos a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades. Para tanto, é fundamental a participação do Estado por meio dos instrumentos de intervenção estatal sobre o domínio econômico, previsto no Art. 174 da CF/88, uma vez que possibilitam vivenciar um regime econômico nos termos previstos no Art. 170 da CF/88. Assim, a atuação dos membros federativos, por meio de políticas públicas de incentivo, tem sido utilizada com frequência no Brasil, inclusive, para enfrentar as dificuldades decorrentes das recentes crises americana (2008) e europeia (2011) que afetaram as economias mundiais. O recorte metodológico desta pesquisa tem como núcleo as políticas internas, com o objetivo de discutir a sua importância para o desenvolvimento socioeconômico e analisar os limites constitucionais em face do modelo federativo de cooperação previsto para o Brasil na atualidade. Nesta órbita, destaca-se a necessidade de respeito à Lei de Responsabilidade Fiscal, extensivo a todos os membros federados para, na sequência, analisar as restrições aos Estados-Membros. Faz-se necessária a elaboração de uma pesquisa aprofundada sobre o tema, uma vez que todo incentivo de caráter econômico, como é o caso de incentivos tributários, é atraente para as empresas que poderão, inclusive, promover investimentos ou reorganizar prioridades em busca desses fomentos, sendo a razão pela qual esses incentivos devem ser estimulados e concedidos conforme os limites constitucionais e legais, de modo que gerem segurança jurídica aos jurisdicionados.

Palavras-chave: Políticas Públicas. Intervenção Estatal. Tributo. Federação de Cooperação.

BRASILINO, Fábio Ricardo Rodrigues. **Fiscal incentives in the face of the federation of cooperation: constitutional limits, legal and legitimating.** 2012. 117 f, Dissertation (Master of Law Negotiation) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2012.

ABSTRACT

The Federative Republic of Brazil, in constitutional terms, is a democratic state, whose goals are to build a free, just and solidary in the quest to eradicate poverty and reduce inequalities. For this it is essential the participation of the State through the instruments of state intervention on the economic domain, provided for in Article 174 of CF/88 since experiencing enable an economic regime in accordance with Article 170 of CF/88. So, the actions of federal members through incentive policies have been used frequently in Brazil, including to face the difficulties resulting from recent American (2008) and European crisis (2011) that affected the world economies. These incentives can be analyzed as external and internal policies. The methodological approach of this research is center internal policies, with the aim of discussing its importance for socio-economic development and analyze the constitutional limits in the face of the federative model of cooperation provided for Brazil today. In this orbit stands out need to respect the Fiscal Responsibility Law that is extended to all federated members, for, after analyzing restrictions on United Members. It is necessary developing a thorough research on the subject, since all that has an economic incentive, such as tax incentives, and are attractive to companies that may even promote investments or rearrange priorities in pursuit of these encouragements, and why these incentives should be encouraged and awarded as the constitutional and legal limits, so that generate legal certainty for jurisdictional.

Key words: Public Policy. Intervention State. Tribute. Federation Cooperation.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	09
2 INTERVENÇÃO DO ESTADO SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO	11
2.1 INTERESSE PÚBLICO NO ESTADO MODERNO	11
2.2 LIBERDADE E INTERVENÇÃO DO ESTADO	14
2.3 A ORDEM ECONÔMICA BRASILEIRA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988	16
3 INTERVENÇÃO DO ESTADO POR MEIO DOS INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS EM FACE DO ICMS NA FEDERAÇÃO DE COOPERAÇÃO	37
3.1 FEDERALISMO BRASILEIRO DE COOPERAÇÃO	39
3.2 A GUERRA FISCAL COMO INSTRUMENTO DE DESESTRUTURAÇÃO FEDERATIVA.....	48
3.3 O FINANCIAMENTO DO ESTADO E AS FUNÇÕES DO TRIBUTO	57
3.4 EXTRAFISCALIDADE COMO FORMA DE ESTRUTURAÇÃO DAS RELAÇÕES SOCIOECONÔMICAS DIANTE DO PACTO FEDERATIVO	67
4 LIMITES CONSTITUCIONAIS, LEGAIS E AS LEGITIMAÇÕES DOS INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS	75
4.1 LIMITES CONSTITUCIONAIS	76
4.2 LIMITES LEGAIS	83
4.2.1 Lei De Responsabilidade Fiscal	83
4.2.2 Lei Complementar nº 24/1975 e o CONFAZ	93
4.3 LEGITIMAÇÕES DOS INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS.....	102
CONCLUSÃO	109
REFERÊNCIAS	111

1 INTRODUÇÃO

É a partir do atual modelo de Estado Democrático de Direito brasileiro que o presente estudo, sob o enfoque da análise doutrinária pelo método lógico dedutivo, busca demonstrar que as ações extrafiscais podem colaborar na equalização das relações socioeconômicas e na manutenção do pacto federativo.

Nesse sentido, necessário se faz a atuação dos membros federativos por meio de políticas de incentivos, nos termos do art. 174 da Constituição Federal e do art. 170 do mesmo diploma, no intuito de superar as dificuldades, sejam oriundas da crise ou até mesmo da própria história da construção da nação brasileira. É nesse viés, no primeiro capítulo, que se analisa a forma de intervenção do Estado no domínio econômico, partindo do paradigma do atual Estado brasileiro.

O Brasil tem positivado os ideais sociais e liberais, e dessa forma, verifica-se a necessidade de conceder ao mercado certa liberalidade. O Poder Político deixa de ser um agente produtor e passa a ter a função de Regulador, ou seja: o Estado passa da função de empreendedor – esta que apenas poderá ser utilizada como exceção – para agente normativo e regulador, nas funções de incentivar, fiscalizar e planejar a economia, não podendo esquecer os fundamentos da ordem econômica (art. 170 da CF/88) os quais orientam as relações.

Percebe-se, sob essa ótica, um dos principais dilemas da contemporaneidade, envolto na seguinte dicotomia: um Estado que tem regras para o domínio econômico neoliberal, mas que tem compromissos de um Estado Social. Partindo dessa hipótese, a justificativa desta composição teórica é justamente demonstrar maneiras alternativas que permitam contribuir para o aprimoramento da ciência relativa à efetivação dos direitos sociais numa economia globalizada, neste caso, especificamente, com relação às políticas de incentivos fiscais.

O segundo capítulo demonstra como se dá a intervenção do Estado por meio de incentivos tributários, principalmente frente à federação de cooperação. A preocupação, neste momento do trabalho, é com as políticas fiscais diante do sistema federativo de cooperação adotado pelo legislador constituinte brasileiro.

Em decorrência disso, pode-se observar que a federação brasileira, muitas vezes, preocupa-se apenas com a competição, sem estabelecer políticas efetivas de cooperação. Como exemplos podem ser citadas as guerras fiscais,

travadas principalmente entre os estados-membros, e que desequilibram as estruturas federativas.

Dentre as funções estatais têm-se as políticas de planejamento e incentivos fiscais, nas quais os entes privados devem pautar suas ações baseadas nos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º, CF), colaborando com a (re)estruturação das relações socioeconômicas, observados os demais preceitos constitucionais, como os da ordem econômica (art. 170 *et seq*, CF), no intuito de adotar políticas que privilegiem o interesse público e o desenvolvimento econômico-social.

No último capítulo, verificam-se as limitações constitucionais e legais para a concessão de incentivos fiscais. Porém, os benefícios concedidos sem a devida aprovação pelo CONFAZ-Conselho Nacional de Política Fazendária ferem os preceitos constitucionais da livre concorrência e do pacto federativo.

Uma das problemáticas que giram em torno da validação do CONFAZ é a discussão de se criar uma Súmula Vinculante, a qual possibilitaria um rápido reconhecimento da inconstitucionalidade por meio do instrumento “Reclamação”, sem a necessidade de um longo processo. Caso tal súmula de fato se consolide, trará diversas consequências, dentre elas a necessidade de solucionar o Recurso Extraordinário nº 528075, que teve reconhecida repercussão geral e trata da compensação do ICMS-Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação, bem como a ADPF-Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 198, que visa quebrar a obrigatoriedade da unanimidade na convalidação dos incentivos junto ao CONFAZ.

Finalmente, a contribuição esperada deste trabalho é debater quando se pode utilizar da indução e/ou incentivo, por intermédio de tributos, sem ferir outros valores e princípios insculpidos na atual Constituição Federal Brasileira e na legislação infraconstitucional.

2 INTERVENÇÃO DO ESTADO SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO

Objetiva-se, no presente capítulo, analisar as mudanças do interesse público na contemporaneidade, com o intuito de fundamentar e compreender a atuação do Estado diante dos diversos interesses coexistentes no atual cenário da sociedade complexa¹.

Verificado esse processo de reforma estatal, que passa a ser regulador da atividade econômica e agente produtor em caráter excepcional, buscase aferir os limites constitucionais da sua atuação e, nesse contexto, demonstrar as novas formas de balizar os anseios sociais.

2.1 INTERESSE PÚBLICO NO ESTADO MODERNO

A cada Constituição nasce um Estado como centro de poder decisório e, de acordo com o viés sócio-político-econômico, determinam-se as competências e atribuições. No caso brasileiro é República Federativa (art. 1º da CF), território dotado de soberania e cuja Federação é composta pela União, Estados-Membros, Municípios e Distrito Federal.

Com o desenvolvimento, pode-se perceber certo deslocamento do poder em prol da sociedade civil. Como consequência, o Estado deve se amoldar aos interesses sociais. Começa-se a institucionalizar o poder e, conseqüentemente, os interesses públicos vão de encontro ao monopólio estatal.

Uma das características da modernidade estatal está ligada à centralização do poder decisório e um de seus elementos caracterizadores é a soberania, que busca essa unificação e começa a delimitar as esferas pública e privada em que o poder unificado apenas se justifica se voltado ao interesse geral.

Importante trazer à tona a noção do que seja público, quando se verifica que o poder soberano é exercido em prol da coletividade e o poder estatal com um caráter geral, segundo o interesse público. De acordo com Marques Neto (2002, p. 52) “[...] este poder absoluto, ainda que de abrangência limitada, demanda um requisito de legitimação, sem o qual não lograria afirmar-se sobre os membros da sociedade”.

¹ Termo utilizado usando-se como base os ideais habermasianos. (HABERMAS, 1997, p. 179).

É a partir desses pilares que surge o paradigma de Direito Administrativo, o qual sustenta o Estado Moderno após o período absolutista. Trata-se de regras e princípios que instrumentalizam a limitação do Poder Estatal. Contudo, em que pese sofrer limitação, tem-se um viés autoritário relativo à centralização do Poder ao ponto em que o poder decisório estatal é inoponível, seguindo a ideia de supremacia do interesse público sobre o privado, valendo ressaltar que o exercício de tal autoridade possui uma vinculação finalística e deve alcançar os fins coletivos.

Neste sentido, conforme Marques Neto (2002, p. 76):

[...] a intervenção do Estado na seara privada busca justificar-se como sendo um instrumento apto à consecução do bem comum. O Direito Administrativo, portanto, legitima-se como arcabouço teórico necessário à concretização de interesses que são, a um só tempo, de todos e de ninguém ao mesmo tempo.

Dessas concepções surge a noção de interesse público, que se trata de um instrumento limitador e fundamentante do poder. Verifica-se que tal ideia, na modernidade, é única, e que penetra no corpo social e reflete os valores sociais dos seus membros, sofrendo variações ao longo do tempo.

O primeiro modelo econômico relevante na tentativa de explicar a atuação do Estado frente às questões socioeconômicas encontra sua base teórica no Iluminismo francês do século XVIII (BASTOS, 1999, p. 138), e é denominado de liberalismo. O referido modelo visa à liberdade individual, tendo como prerrogativa a autonomia da vontade privada e a absoluta separação entre o direito público e o direito privado.

Tal modelo econômico visa suprimir qualquer interferência do Estado no campo econômico, pois a lei da oferta e procura se encarregaria da regulamentação do mercado, que é um espaço onde se tem essa abertura e onde as relações são estabelecidas contratualmente.

O fundamento básico é deixar o indivíduo livre para agir de acordo com suas opções, esperando do Estado apenas a defesa da soberania e dos indivíduos de abusos de outro membro da sociedade, bem como manter instituições que não são atrativas à iniciativa privada, uma espécie de Estado Absenteísta.

Uma das características de Estado Absenteísta traduziu-se pela relação econômica realizada entre indivíduos livres que dispunham de capacidades

de Direito Privado para o seu tratamento, assim “sendo o papel do Direito tão só o de criar as condições indispensáveis para que a liberdade econômica individual possa exercer-se plenamente [...]”. (MONCADA, 2003, p. 20).

Dessa maneira, a atividade econômica se baseia na esfera da vontade individual. A subordinação da atividade econômica ao Estado suprimiria a liberdade individual em nome da arbitrariedade dos poderes públicos, desencadeando, outrossim, a tirania e o irracionalismo.

O Modelo Econômico Liberal dispensa a atuação do Estado na regulação econômica, os agentes privados e o mercado se autoregulam por intermédio da concorrência perfeita. Entretanto, nesse modelo algumas dificuldades foram encontradas. A primeira estaria ligada à desigualdade, de forma que se esperava a livre iniciativa e a livre concorrência, mas na realidade não se tinha a igualdade de condições para que todos efetivamente pudessem competir. Diante disto um segundo problema surge, os grandes grupos econômicos adotavam posturas conservadoras que visavam à eliminação do risco, estagnando a livre concorrência e a livre iniciativa e contrapondo-se aos ideais do liberalismo.

A terceira dificuldade surgida estava ligada à abstenção do Estado em atuar na economia, seja de forma direta, por meio das empresas públicas, seja por meio da regulação. Não havendo limitação estatal o setor financeiro-especulativo aproveitava-se para estabelecer perspectivas artificiais de crescimento econômico, ao ponto que o ritmo de crescimento em nem sempre correspondia à situação real da economia e acabando por causar crises. Exemplo disso foi o *crash* da Bolsa de Nova Iorque, em 1929, colocando em xeque os princípios do liberalismo.

Todos esses fatores ensejaram o Modelo Econômico de Bem-Estar Social, em que se ampliam as funções e serviços públicos buscando propiciar bem-estar à população. Assim, passa o Estado a tomar atitudes relativas à segurança, à proteção do trabalho, ao acesso à saúde, educação e demais setores da sociedade, atuando como empreendedor e também regulador no mercado.

Devido principalmente à globalização, com a conseqüente disseminação do neoliberalismo, o Estado é tido como um peso, portanto é levado a (re)organizar-se de acordo com as tendências do funcionamento mundial dos mercados, dos fluxos dos fatores da produção, das alianças estratégicas entre corporações, surgindo então as diretrizes relativas à desestatização, desregulamentação, privatização, abertura de fronteiras, criação de zonas francas,

etc. Segundo Marques Neto (2002, p. 104) é fator de relativização do Estado Moderno “o processo de complexização e fragmentação social, impulsionado a partir dos anos 70”.

Citando Capella (1999, p. 239):

La mundialización impone una nueva estructura o campo de poder: la forma estado pierde su primacía al subordinarse a un soberano privado supraestatal de carácter difuso, con una asignación de funciones nueva en este campo interrelacionado. El sistema de legitimación tiende a cambiar también, y el derecho se adapta y adquiere rasgos apropiados a la nueva situación [...] ²

Surgem então centros de poder, ao mesmo tempo em que ocorre o inter-relacionamento das estruturas empresariais com a interconexão dos sistemas financeiros e a formação dos grandes blocos comerciais regionais. Dessa maneira, o sistema político deixa de ser o organizador da sociedade, havendo uma crescente ordem oriunda dos agentes econômicos em detrimento de uma ordem soberanamente produzida.

Portanto, havia a noção de que a organização da sociedade partia tão somente da ordem soberana do Estado-Nação. Com o advento da globalização, a organização da sociedade passa, também, a sofrer influências de atores hegemônicos.

2.2 LIBERDADE E INTERVENÇÃO DO ESTADO

Analisada a questão relativa à mudança de paradigma do interesse público no tópico anterior, o presente item discorre sobre o ideal de liberdade, isto é, como se dá a organização da atividade econômica no Estado contemporâneo brasileiro.

A liberdade no desempenho da atividade econômica inicia-se com a absoluta crença nos mecanismos de regulação de mercado e a consequente ausência de qualquer interferência estatal – Escola Clássica – até se chegar a aferir

² “A globalização impõe uma nova estrutura ou campo de poder: o Estado perde a sua primazia como o subordinado a um difuso caráter privado soberano supranacional, com uma dotação de novas funções nesta área inter-relacionado. O sistema também tende a mudar em pé e o ajuste direito e assume características adequadas à nova situação” (tradução livre)

ineficiência do autoajustamento da economia – Escola Keynesiana – sendo necessária a intervenção do Estado, conseqüentemente ocorrendo a formulação de políticas econômicas.

Vários fatores, no decorrer desse processo transitório, foram decisivos para tais constatações. A onda de desemprego na Inglaterra na década de 1920, a quebra da Bolsa de Nova Iorque (1930), a crise financeira mundial de 2008 e a atual crise e onda de desemprego na União Europeia confirmam as hipóteses de que a “mão invisível” de Adam Smith³ não é por si capaz de conseguir assegurar a dinâmica econômica relativa à escassez dos bens econômicos, já que surgem determinados fatores no próprio sistema como a distribuição desigual, o desemprego e especulações financeiras e imobiliárias que deterioram as relações, ocasionando tais desigualdades.

Sistema Econômico, para Nusdeo (2001, p. 28 e 97), trata-se de um conjunto orgânico de instituições por meio do qual a sociedade enfrenta o seu problema econômico de administração de escassez, e que se verifica no enfraquecimento da crença de que o mercado – enquanto um sistema de livre interação entre oferta e procura – e os agentes atuam de maneira racional, nos moldes de uma concorrência perfeita, surgindo espontaneamente os preços de cada produto ou serviço, sem levar em conta à imperfeição e subjetividade existentes nesse sistema. Entretanto, isso traz como consequência o fato de que alguns resultados não são eficientes no caso concreto.

Dessa forma, a absoluta liberdade da atividade econômica (em sentido estrito) faz com que o Estado atue no mercado no intuito de corrigir as imperfeições e três são as formas de intervenção estatal: por absorção, por direção ou por indução.

O controle integral dos meios de produção ou até mesmo em determinado setor da atividade econômica no regime de monopólio caracteriza-se como Intervenção por absorção. A segunda possibilidade é atuar em parcelas desses meios de produção/troca, em regime de competição com os demais agentes privados (intervenção por direção) e por último a utilização de instrumentos de incentivo com o fim de estimular comportamentos desses agentes (intervenção por indução).

³ Adam Smith é considerado o pai da economia moderna e considerado um dos mais importantes teóricos do liberalismo econômico.

A preocupação central em torno do crescimento econômico, do acúmulo de riquezas e da eficiência estática da economia se vê ultrapassada pela dinâmica do desenvolvimento, cujo foco recai sobre uma abordagem não meramente quantitativa da atividade econômica, mas essencialmente qualitativa – neste ponto a preocupação se volta a diversas esferas sociais, tornando o desenvolvimento sustentável. Nesse sentido, Nusdeo (2002, p. 12) estabelece que o crescimento representa apenas o resultado da eficiência estática da economia de um país, ao passo que o desenvolvimento pode ser visto como resultado da eficiência dinâmica, na qual o crescimento se faz presente concomitantemente com profundas alterações na estrutura do país, trazendo mudanças não apenas na ordem econômica como também nas ordens culturais e sociais.

Na esteira da preocupação que gira em torno do inter-relacionamento entre o desenvolvimento e os valores sociais que lhe são inerentes, parte-se da premissa de que na liberdade econômica as margens são abertas para uma maior interação entre os Estados e os agentes econômicos, cabe ao Direito – enquanto instrumento de hierarquização e ponderação de valores – organizar as relações humanas (na sua função tradicional), todavia implementando políticas públicas estatais.

Nessa dinâmica econômica e no decorrer da história das Constituições brasileiras, ocorre a juridicização dos assuntos econômicos, no sentido de disciplinar a ordem econômica.

2.3 A ORDEM ECONÔMICA BRASILEIRA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Ordem econômica é a parcela da ordem jurídica que regula fatos econômicos. Trata-se de um instrumento de implantação de políticas públicas e do exercício por parte do Estado das seguintes funções:

- a) Constituição e preservação do sistema de mercado de produção, controlando seus efeitos secundários autodestrutíveis e visando à integração dentro da economia global, conseqüentemente capacitando a economia nacional para ser internacionalmente competitiva e assegurar a integridade nacional;
- b) Complementar o mercado e juridicamente adotar novas formas de organização empresarial, inclusive na seara fiscal;
- c) Substituição no mercado em relação aos fatores de produção;

d) Compensação das disfunções do processo de acumulação que se manifestam no seio de certas parcelas do capital, da classe operária ou de outros grupos organizados.

Com base nessas atribuições e diante da evolução chega-se à atual configuração do Estado, que deixa de ser ator econômico, apenas tendo um forte papel social. O Setor Público não participa na atividade econômica direta (em regra) e as funções sociais, que são de sua titularidade, passam a ser orientadas por critérios gerenciais e de mercado.

Relativiza-se a soberania e a dicotomia público/privado, deixando de ser apenas um centro decisório para atuar como interlocutor para e com a sociedade, na mediação das necessidades dos interesses difusos e da pluralidade dos diversos interesses públicos existentes.

O Estado, ao estabelecer as suas políticas fiscais, principalmente no que tange às estratégias e instrumentos de planejamento, precisa verificar todo o contexto econômico-financeiro nacional e internacional. A intervenção estatal, portanto, surge com papel precípua de articulador e controlador da autorregulação, equalizando os diferentes anseios sociais, bem como induzindo comportamentos.

Cabe ainda ressaltar que as estruturas administrativas, políticas e jurídicas do Estado-Nação não desaparecem, porém veem alguns de seus instrumentos relativizados. Com isso, verifica-se que tudo dependerá da funcionalização das normas constitucionais, que contém os mecanismos e princípios que colaboram para a flexibilização da ação estatal, todavia, sem esquecer os anseios sociais.

De acordo com o sistema econômico adotado no Estado, as normas que se originam por meio dessa influência variam. O Brasil adotou os ideais Sociais, contudo, assegura a todos os direitos introduzidos pelo liberalismo, ou seja, necessário se faz dar certa liberdade de mercado, afastando o Poder Político da produção e intermediação das relações de mercado, para ter o papel de fiscalizador.

Nesse contexto, a liberdade está condicionada à busca pelo desenvolvimento e conseqüente alcance da justiça social. Assim estão positivados os princípios norteadores, que orientam a ação estatal e também a atuação dos entes privados. Dessa maneira, em decorrência da configuração econômica-constitucional, o Estado deixa de ser um agente produtor e passa a ser um Estado Regulador, podendo atuar diretamente na economia apenas em casos excepcionais.

Isto quer dizer que passa de empreendedor para interventor (no que tange à normatização e regulação).

No entanto, a atuação estatal encontra um entrave para a intervenção, porque enquanto o liberalismo condena a intervenção ante o fato de que a própria sociedade encontra soluções para os problemas, seja em qualquer esfera (social, econômica etc.), economicamente falando ficou provado que deve haver a interferência para o controle das relações dessa natureza, disciplinando por meio de regras a serem obedecidas no domínio econômico.

Com base no desenvolvimento e em uma economia de mercado, o princípio que rege é o da liberdade, entretanto, isso não significa que seja uma liberdade sem freios e absoluta, já que são necessários instrumentos que limitem o liberalismo exacerbado.

Ao se falar do sincronismo existente entre a ordem jurídica e a ciência econômica, o que se verifica é que, para o Direito, os conceitos de liberdade e igualdade são utilizados conjuntamente para um único fim, qual seja: a justiça social. Portanto, todo sistema – e neste caso especificamente o brasileiro – deve sincronizar o ideal de desenvolvimento, com base na premissa da necessidade de ter liberdades substanciais ao ponto de distribuí-las de forma isonômica entre os sujeitos⁴, no intuito de organizar a sociedade o mais próximo possível dos fundamentos e objetivos do Estado Democrático de Direito brasileiro, conforme preceituam os artigos 1º e 3º da Constituição Federal.

O papel das constituições modernas, portanto, seria o de balizar os diversos interesses, visando à uma convivência pacífica entre os sujeitos, já que assegurar as diversas formas de liberdade existentes oportuniza que os atores sociais adotem posturas de acordo com as suas oportunidades socioeconômicas e políticas, porque:

⁴ Neste sentido interessante posicionalmente de Lafayette Josué Petter (2008, p. 77): “[...] acaso verificado, no correr do tempo, uma real potencialização destes parâmetros, poder-se-á afirmar, por certo, que ocorreu *desenvolvimento* ante a constatação da ampliação e disseminação daquelas liberdades entre os membros de uma determinada sociedade. Esta forma de mensurar o desenvolvimento está de acordo com a normatividade constitucional (art. 170, *caput*), pois a Constituição Federal procura ordenar a atividade econômica, conferir-lhe uma *ordem*, um sentido, imputando-lhe a *finalidade* de assegurar a *digna existência* a cada um de seus membros – liberdades substanciais básicas, condição de livre agente da pessoa humana etc. -, dentro de um contexto de *justiça social*, o que desloca a análise para o prisma da coletividade como um todo”.

Não podemos ser vítimas da ilusão de um pensamento único, onde apenas dominam imperativos econômicos e de mercado, desprezando a presença da vontade política como expressão das vontades e das necessidades dos cidadãos. A pobreza estrutural não é uma fatalidade histórica, mas um desafio à sociedade e uma tarefa, um imperativo ético a enfrentar. (SCHENEIDER, 1998, p. 6)

Complementando esse entendimento, Sen (2000, p. 33) leciona que a liberdade humana em geral é fator de desenvolvimento, portanto, devendo ser coibida a ameaça da liberdade proposta pelos atores hegemônicos. Assim:

A liberdade individual não apenas carece de proteção contra os poderes públicos, mas também contra os mais fortes no âmbito da sociedade, isto é, os detentores de poder social e econômico, já que é nesta esfera que as liberdades se encontram particularmente ameaçadas (SARLET, 2001, p. 356).

Neste sentido verifica-se que autonomia da vontade exclusivamente sob o viés econômico faz com que não se tenha um desenvolvimento integral, mas sim o aumento da pobreza extrema. Isso significa, em outras palavras, que destitui dos jurisdicionados a condição de humanidade.

Ao se considerar o desenvolvimento apenas pelo indicativo relativo ao PIB-Produto Interno Bruto, renda *per capita* e outros fatores que comumente são utilizados, verifica-se uma análise limitada, pois tais indicadores são importantes, todavia outros devem ser levados em conta, no intuito de que se consiga o desenvolvimento econômico-social.

A título de exemplo, tem-se a evolução do PIB do Brasil nos últimos anos: 2,7% (2002); 1,1% (2003); 5,7% (2004); 3,2% (2005); 4 % (2006); 6,1% (2007); 5,2% (2008); - 0,3% (2009); 7,5% (2010); 2,7% (2011), ou seja, de 2002 a 2011 subiu 37,9%, a saber:



Fonte: PIB do Brasil 2001. Disponível em: <http://www.suapesquisa.com/economia/pib_brasil.htm>. Acesso em: 05 abril de 2012.

Já ao analisar o IDH—Índice de Desenvolvimento Humano, considerando o emprego e a renda, verifica-se que o aumento não foi tão significativo, pois de acordo com a Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro, Assessoria de Pesquisas Econômicas (Firjan) de 2005 a 2009 o IDH com base no emprego e renda subiu de 0,6960 (2005) para 0,7286 (2009), ou seja, apenas 4,68%⁵.

O IDH é uma medida comparativa que mede o grau de desenvolvimento humano e somente a partir de 2010 utiliza três dimensões: expectativa de vida (longa e saudável), acesso ao conhecimento (média de anos e escolaridade) e padrão de vida digno (de acordo com o PIB *per capita*). Tal índice pode ser um instrumento de legitimação das políticas públicas na seara fiscal como forma de buscar o desenvolvimento econômico-social.

Um dos motivos do surgimento dos índices é a necessidade de suprir as deficiências apontadas. O PIB é um Indicador de Primeira Geração que ganha força no pós-guerra. A partir da década 1950 começou-se a preocupar com variáveis de fácil entendimento que permitissem fazer comparações entre os países como parte do processo de desenvolvimento.

⁵ Dados coletados com base no IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Disponível em: <<http://www.ipeadata.gov.br/>>.

Com isso constatou-se que o crescimento econômico não provocava evolução na qualidade de vida dos povos, de forma que se fizeram necessários indicadores que permitissem refletir melhor a realidade da população levando-se em conta o bem-estar, o que não era capaz de ser feito apenas com o PIB *per capita*.

É com o desgaste do PIB *per capita* em termos de indicador do nível de desenvolvimento socioeconômico que pesquisadores e organismos internacionais propõem novos indicadores. Na década de 1960 inaugurou-se o “Movimento de Indicadores Sociais” e diversos estudos foram realizados pelo Unrisd-Instituto de Pesquisa e Desenvolvimento das Nações Unidas

Esses estudos visaram à construir indicadores quantitativos do nível de vida e vão influenciar na definição do IDH, que dentre os Indicadores de Segunda Geração é o mais popular.

Desde a década de noventa que o PNUD-Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento publica relatórios anuais que vão permitir a comparação da situação dos países levando-se em conta as três dimensões mais elementares do desenvolvimento humano (saúde, educação e renda).

Relativo à renda, utiliza-se um cálculo complexo que compara o valor dos rendimentos e a capacidade de compra em cada um dos países. Esse cálculo tem como objetivo corrigir a renda com base na Paridade do Poder de Compra. Em segundo lugar, o indicador deve refletir a existência de retornos decrescentes à escala no processo de transformação do rendimento em capacidades humanas; ou seja, para alcançar um nível elevado de desenvolvimento, não é necessário um rendimento ilimitado. Por isso, utiliza-se o logaritmo do rendimento.

O PNUD desassocia-se das teorias do capital humano, as quais consideram o capital humano como meio de produção e não como fim, portanto sustentam que o desenvolvimento humano deve levar como enfoque o bem-estar, sendo as pessoas beneficiárias dele e não participantes.

O Relatório de Desenvolvimento Humano também analisa áreas específicas relacionadas com o desenvolvimento (taxa de frequência escolar, evolução de renda familiar) e uma das características favoráveis à utilização de tal índice nas políticas públicas é que na sua construção usa-se um número reduzido de dimensões, tornando simples o seu entendimento, conseqüentemente sendo transparente e fácil de transmitir seu significado a um público amplo e diversificado.

O IDH também possibilita que se visualizem diferentes regiões em diversos momentos temporais. Isso possibilita fundamentar as políticas de incentivos fiscais na federação de cooperação.

Uma das problemáticas que muitas vezes são motivo de críticas ao IDH é que nem sempre os países mantêm informações atualizadas sobre a expectativa de vida e educação.

Nesse sentido, perdura uma excessiva preocupação com a “operacionalização do fenômeno”, problemática precisamente elucidada por Mendonça e Souto de Oliveira (2001, p. 95) ao destacarem que esse processo “acaba produzindo uma inversão, mediante a qual o indicador – medida operacional do conceito – acaba por deslocar e ocupar o lugar do conceito”. Efetua-se, dessa forma, a substituição do todo – o desenvolvimento humano considerado em suas múltiplas e complexas dimensões – pela parte – restrita às três dimensões contempladas pelo IDH.

Com efeito, um outro problema, não menos importante, é que as análises associadas ao debate sobre desenvolvimento humano tendem a desconsiderar a importância das relações de poder internacionais na produção da desigualdade de acesso à riqueza entre os países pobres, com consequências sobre as desigualdades internacionais, centralizando a discussão no debate sobre a eficiência da ação do Poder Público.

Todavia, uma solução para a legitimidade dos incentivos fiscais seria utilizar os dados do IDH como forma de aferir se determinada região é carecedora da interferência estatal por intermédio da indução tributária.

Isso demonstra que analisar o conceito de liberdade apenas pela ótica econômica, na realidade não liberta o ser humano e conseqüentemente não mede o desenvolvimento, já que atualmente a liberdade:

É defendida como o reconhecimento dos direitos sociais e culturais das minorias, portanto da diversidade, e do direito de cada um ser ele mesmo e de combinar seus valores e suas formas de ação com os utensílios da razão instrumental (TOURAINÉ, 1999, p. 352 e 353).

Portanto, não apenas a ótica econômica deve ser levada em consideração, pois o fim do desenvolvimento deve representar uma existência digna com justiça social, de maneira que:

[...] implementadas oportunidades sociais adequadas, os indivíduos podem efetivamente moldar seu próprio destino e ajudar uns aos outros. Não precisam ser vistos, sobretudo, como beneficiários passivos de engenhosos programas de desenvolvimento. Existe, de fato, uma sólida base racional para que se venha a reconhecer o papel positivo da condição de agente livre e sustentável [...] (PETTER, 2008, p. 86).

Entende-se que para chegar à condição de livre – no sentido de ter oportunidades sociais – se faz necessária a riqueza, entretanto, não se pode dizer que a riqueza seria o fim principal para a busca da felicidade. Se a riqueza não fosse o objeto principal, ela teria que ser vista como adjetivo ao fim almejado. Melhor dizendo, a riqueza, o crescimento econômico e toda forma de desenvolvimento cujo conteúdo esteja relacionado à renda devem ser utilizados como instrumentos na melhora da qualidade de vida e não como um fim em si mesmo.

Colaboram as palavras de Sen (2000, p. 49):

Ver o desenvolvimento a partir das liberdades substantivas das pessoas tem implicações muito abrangentes para nossa compreensão do processo de desenvolvimento e também para os modos e meios de promovê-lo. Na perspectiva avaliatória, isso envolve a necessidade de aquilatar os requisitos de desenvolvimento com base na remoção das privações de liberdade que podem afligir os membros da sociedade. O processo de desenvolvimento, nessa visão, não difere em essência da história não seja de modo algum desvinculada do processo de crescimento econômico e de acumulação de capital físico e humano, seu alcance e abrangência vão muito além dessas variáveis.

Nessa linha de pensamento é importante diferenciar os conceitos de crescimento econômico e desenvolvimento econômico. Por crescimento econômico, entende-se abranger a estrutura econômica capitalista sob o ponto de vista (variável) de acumulação de riquezas, por contrapartida, desenvolvimento econômico, relaciona-se à ideia de justiça social, no intuito de agrupar o desenvolvimento econômico com a melhoria na qualidade de vida.

Sob a ótica seniana, Petter (2008, p. 94), ao trabalhar tais conceitos, explana que o desenvolvimento também pode ser visto como fonte de expansão das liberdades reais. Ou seja, ao mesmo tempo em que a liberdade surge como fim do desenvolvimento, serve também como instrumento para alcançá-lo, principalmente no terreno da liberdade política, facilidade e oportunidades econômico-sociais e na garantia da transparência e segurança aos jurisdicionados.

Uma forma de se buscar o desenvolvimento passa por investir em políticas públicas (de saúde e educação) e tais ações, diferentemente do que acontece, devem ser feitas de forma conjunta com políticas de crescimento econômico. Neste sentido:

[...] o sucesso do processo conduzido pelo custeio público realmente indica que um país não precisa esperar até vir a ser muito rico (durante o que pode ser um longo período de crescimento econômico) antes de lançar-se na rápida expansão da educação básica e dos serviços de saúde. A qualidade de vida pode ser em muito melhorada, a despeito dos baixos níveis de renda, mediante um programa adequado de serviços sociais. O fato de a educação e os serviços de saúde também serem produtivos para o aumento do crescimento econômico corrobora o argumento em favor de dar-se mais ênfase a essas disposições sociais nas economias pobres, sem ter de esperar “ficar rico” primeiro. O processo conduzido pelo custeio público é uma receita para a rápida realização de uma qualidade de vida melhor, e isso tem grande importância para as políticas, mas permanece um excelente argumento para passar-se daí a realizações mais amplas que incluem o crescimento econômico e a elevação das características da qualidade de vida. (SEN, 2000, p. 66)

Quais seriam, portanto, as ações para entrelaçar a ideia do conceito econômico de desenvolvimento com as finalidades da ordem jurídica, principalmente no que tange à existência digna e justiça social? Uma possível resposta seria funcionalizar as ações, no sentido de atribuir uma liberdade substancial e integral, e é nesse sentido que a Constituição brasileira de 1988, ao elencar os princípios gerais da ordem econômica, adota a economia de mercado, entretanto, positivou como fim assegurar a todos uma existência digna⁶.

⁶ Nesse sentido: “Esta forma de encarar o desenvolvimento amolda-se, com perfeição, a uma análise sistêmica das disposições constitucionais a partir do art. 170 da Constituição Federal. A avaliação das liberdades que, de fato, as pessoas desfrutam – capacidades, na linguagem seniana – propicia-lhes uma vida mais feliz e digna como *fim* da ordem econômica. Mas a *justiça social* é atingida quando os benefícios deste desenvolvimento possam ser usufruídos pelas camadas mais amplas da população, portanto, nunca é demais repetir, as de mais baixa renda, pois o exercício da liberdade é ainda mais desumana, pois escraviza o homem ao Estado. Entretanto, é claro que não se pode abrir mão do *crescimento econômico*, principalmente em situações regionais que desfrutam de um patamar ainda muito baixo de geração de produtos, mas há de se entender o *desenvolvimento* como um processo bem mais complexo do que o mero crescimento da renda, mesmo adotado este último na sua significação individual – renda *per capita* -, que tem a vantagem de relacionar riqueza com o contingente humano a ela afetado, o que é um pouco mais do que só a expressão total da riqueza gerada. Políticas públicas de longo prazo podem reforçar o crescimento reduzindo a pobreza. Exemplificativamente, investimentos em educação para grupos excluídos, quando então ficam aproveitados vastos reservatórios de talentos desperdiçados, não constam em cálculos econômicos usualmente considerados, trazendo resultados reais somente após uma ou duas décadas” (PETTER, 2008, p. 97 e 98).

Nesse contexto surge o art. 170, *caput* da CF, que assim dispõe: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social [...]”.

Mas ao se tratar da relação de mercado não se pode dizer que os princípios, preceitos e/ou fundamentos positivados são apenas aqueles contidos no art. 170 *et seq* da Constituição Federal de 1988, tendo em vista que é possível encontrar outras disposições que se aplicam. Nesse sentido dispõe o art. 3º da CF/88:

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

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

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

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Todavia, as normas principais que instruem a ordem econômica estão nos artigos 170 e seguintes. Todas as ações, sejam públicas ou privadas, devem seguir tais preceitos, desta forma o Estado brasileiro é fundado na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo como fundamento a garantia de uma existência digna.

O Estado brasileiro tem a intenção de garantir o desenvolvimento – no sentido pleno – ou seja, visa ao crescimento econômico, conseqüentemente as políticas públicas têm de estar voltadas à busca de uma liberdade substancial e integral.

Os fundamentos contidos no *caput* do art. 170 da CF/88 não são absolutos, até mesmo pela contrariedade (*v.g.* livre iniciativa x valorização do trabalho humano)⁷ do princípio da livre iniciativa, que aparentemente sofre limitações, mas no entendimento de Barroso (2003, p. 53):

⁷ Vale citar: “A coexistência de Princípios e valores jurídicos em uma Constituição de base pluralista, como é a brasileira, impõe a necessidade de não ser absolutizado nenhum deles, pois haverão de conviver em sistemática harmônica. A escolha de um Princípio ou valor preponderante traz subjacente a necessidade de preservação para os demais, pois o pluralismo de valores é mesmo a tônica de um Estado Democrático. A unidade, num caso concreto, é obtida a partir da devida ponderação, o que implica na inafastável incidência do Princípio da hierarquização axiológica, guia e orientador da busca da devida resposta jurídica tóxico-sistemática” (PETTER, 2008, p. 209).

O princípio da livre iniciativa, portanto, assim como os demais, deve ser ponderado com outros valores e fins públicos revistos no próprio texto da Constituição. Sujeita-se, assim, à atividades reguladora e fiscalizadora do Estado, cujo fundamento é a efetivação das normas constitucionais destinadas a neutralizar ou reduzir as distorções que possam advir do abuso da liberdade de iniciativa e aprimorar-lhe as condições de funcionamento.

De forma que, sendo a valorização do trabalho humano um fundamento da República Federativa do Brasil (art. 1º, IV CF) e tendo a ordem social base no primado do trabalho e como objetivo o bem-estar e a justiça social (art. 193), a ordem econômica, ou melhor, os atores sociais que atuarem nela, terão a sua livre iniciativa limitada em prol da Justiça Social.

Valorizar o trabalho humano significa que deve existir mais trabalho (no sentido de maior número de vagas) – ideal quantitativo - e também que cada vez a busca seja pelo melhor trabalho – ideal qualitativo. Esta questão cria um dissabor social, porque:

Tudo restaria mais harmônico se capital e trabalho reconhecessem a mútua dependência, fato que se evidencia em análises mais abrangentes, aquelas que tomam em consideração a coletividade em geral, e não somente a lógica individualizadora do agente econômico atomizado no mercado. (PETTER, 2008, p. 177)

Contra-pondo-se à ideia de valorização do trabalho humano, verifica-se outro fundamento da ordem econômica: a livre iniciativa, esta entendida como a oportunidade de todos para exercer atividades econômicas, ou melhor, adentrar no mercado de produção de bens e serviços. Destarte, a intervenção do Estado estaria ligada ao fenômeno da concentração do poder econômico.

O princípio da livre iniciativa está intimamente ligado a alguns direitos fundamentais, como o direito à liberdade, contido no *caput* do art. 5º da Constituição Federal e no inciso XIII desse mesmo artigo, que dispõe ser livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão e conseqüentemente o disposto no parágrafo único do art. 170 da Constituição Federal, que assegura a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica⁸. Qualquer restrição - ação negativa por

⁸ Sobre o Princípio da liberdade de iniciativa econômica, vale citar: “O *Princípio da liberdade de iniciativa econômica* constitui a marca e o aspecto dinâmico do modo de produção capitalista. Consiste no poder reconhecido aos particulares de desenvolverem uma atividade econômica. É mesmo uma fonte axiológica de liberdade do particular perante o Estado e até perante os demais indivíduos, um atributo essencial da pessoa humana em termos de realização direta de sua

parte do Estado - visando à reprimir esses abusos do poder econômico, deverá observar todos esses preceitos, tendo como limite a dignidade da pessoa humana.

Nesse contexto, a finalidade da ordem econômica consiste em assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social. Isso significa que em todas as relações – inclusive nas privadas de natureza econômica – deverá ser levada em conta a pessoa humana (respeitar a individualidade) e também a justiça social (respeitar a dignidade da coletividade).

Percebe-se que o legislador constituinte optou por uma economia de mercado, entretanto fugiu da concepção estritamente liberal ao disciplinar alguns princípios que fundamentam a intervenção do Estado em determinadas situações.

Na era da globalização, não se pode mais pensar em um Estado cujas barreiras são intransponíveis, até mesmo porque com a tecnologia não há condições de limitar o tráfego, seja de informações, cultura ou qualquer outro. Neste sentido é o princípio constitucional da soberania nacional. As estruturas administrativas, políticas e jurídicas do Estado-nação não desapareceram, porém veem alguns de seus instrumentos relativizados, tais como a gestão normalizadora de mercados, a intervenção no âmbito trabalhista, a produção de insumos e serviços por meio de empresas públicas, o estabelecimento de barreiras alfandegárias, a imposição de determinadas restrições à propriedade privada em face de sua função social e a utilização de políticas tributárias na indução de comportamentos, financiamentos de programas sociais e distribuição de renda. Ressalta-se que estas apenas podem ser utilizadas se respeitados os limites constitucionais e se forem legítimas; neste ponto considera-se a importância de se utilizar indicadores como o IDH, por exemplo.

A priori poder-se-ia dizer que se trata da “autodeterminação da condução da política econômica” (PETTER, 2008, p. 210), todavia, com a globalização e a expansão das fronteiras, acaba-se por homogeneizar os mercados, e de certa forma internacionaliza os setores produtivos e, conseqüentemente altera as relações interpessoais.

Neste patamar, é um erro pensar uma ordem econômica apenas com vista aos aspectos internos e não considerar fatores exógenos, pois o Estado

capacidade, suas realizações e seu destino. A origem do Princípio prende-se à evolução do direito de propriedade, mas dele se destacou por razões de natureza econômica, pois, com o incremento do comércio, a atividade econômica passou a considerar-se destacada da propriedade, com a qual, anteriormente, sempre fora associada”. (PETTER, 2008, p. 181-182).

vê sua autoridade fragilizada pelo processo de redefinição da soberania. Perde-se o equilíbrio entre os poderes e ocorre a perda da autonomia de seu aparato burocrático. Faria (2000, p. 53) argumenta que “[...] São cada vez mais débeis, ineptos e ineficientes na condução autônoma e independente de suas respectivas economias; ou seja, são cada vez menos capazes de geri-las e de controlá-las como se fossem sua ‘propriedade exclusiva’ [...]”.

Em seguida, são estabelecidos os princípios da propriedade privada (art. 170, II da CF/88) e a função social da propriedade (art. 170, III da CF/88), segundo a qual aos entes privados é conferido o direito/poder de exercer sobre a coisa um poder jurídico. Todavia, esse direito de adquirir (acesso à propriedade), usar e fruir dos bens de sua titularidade, transmitir (poder dispor) e não ser privado dela (CANOTILHO; MOREIRA, 1993, p. 332), encontra limites na questão da função social⁹. Nesse sentido:

Um ponto que merece destaque é o respeitante às diferenças entre as limitações ao direito de propriedade e a função social que integra o seu conteúdo. O exercício das faculdades de usar, gozar e dispor encontra significativa restrição no sistema normativo [...] a função social da propriedade objetiva promover os valores constitucionais fundamentais, o que é diferente do caráter negativo inerente às limitações impostas ao exercício dos poderes outorgados à situação proprietária. Enquanto as limitações atingem o exercício do direito de propriedade, a função social interfere na substância e na essência deste direito. (PETTER, 2008, p. 226-227).

É no exercício das faculdades relativas à propriedade que se substancia a função social, ou seja, surge a garantia da propriedade como uma proteção ao indivíduo, como externalização da liberdade humana, estando ligada aos direitos de primeira dimensão/geração, no que tange à oponibilidade contra o Estado. Se por um lado a Constituição assegura a propriedade como direito fundamental, ela limita este direito/poder na função social.

O princípio constitucional da livre concorrência confirma a opção ideológica do legislador constituinte pela economia de mercado. Isso significa que se deverá assegurar um equilíbrio nas relações, ao ponto em que todos possam estar

⁹ Entendimento semelhante é o de Santos, Gonçalves e Marques (2008, p. 43): “De facto, o direito de propriedade privada não é reconhecido como um direito absoluto, podendo ser objeto de *limitações ou restrições*, as quais se relacionam com Princípios gerais do direito (função social da propriedade, abuso de direito)” (grifo no original).

no mercado – sob o aspecto da liberdade de concorrência¹⁰.

O Estado tem a obrigação de conferir uma proteção ao processo competitivo, ou seja, deve garantir a todos condições de participar deste ciclo econômico, com o fim de que possam livremente entrar, permanecer e sair sem qualquer interferência de terceiros. No ordenamento brasileiro a fiscalização se dá por meio do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência-SBDC, positivado na Lei nº 12.529 de 30 de novembro de 2011, composto pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica-CADE e pela Secretaria de Acompanhamento Econômico do Ministério da Fazenda-SEAE.

O princípio constitucional da defesa do consumidor visa à reconhecer o consumidor como um elo importante para a economia de mercado¹¹ e tem dupla função: a de proteger o consumidor dentro de uma perspectiva microeconômica (relativa aos preços) e microjurídica (um sistema, ou melhor, um microsistema jurídico, visando à regulação dessas relações sociais).

Internacionalmente, a proteção ao consumidor é consagrada pela Organização das Nações Unidas, que estabelecem diretrizes visando ao fortalecimento da legislação e políticas de proteção do consumidor, por meio da Resolução nº 39/248, de 9 de abril de 1985. A União Europeia impôs níveis comunitários por intermédio dos Regulamentos do Conselho de 14 de abril de 1975 e de 19 de maio de 1981. (FONSECA, 2010, p. 95). A Constituição Portuguesa, nesse sentido, positiva, no seu art. 60, o reconhecimento dos direitos consumeiristas, por meio de ações estatais. Quatro são os eixos: a) proteção do consumidor contra práticas comerciais desleais e abusivas; b) informação, formação e educação do consumidor; c) representação, organização e consulta; e d) proteção do consumidor contra produtos defeituosos e perigosos (SANTOS; GONÇALVES;

¹⁰ Define-se concorrência como a: “[...] ação competitiva desenvolvida por agentes que atuam no mercado de forma livre e racional. Isto é, trata-se da disputa saudável por parcela de mercado entre agentes que participam de uma mesma etapa em ciclo econômico (produção – circulação – consumo). Assim, deve o Estado intervir de forma a garantir que a competição entre os concorrentes de um mesmo mercado ocorra de forma justa e sem abusos (monopólio, oligopólio, truste, cartel etc.), garantindo-se, assim, o equilíbrio entre a oferta e a procura, bem como a defesa da eficiência econômica” (FIGUEIREDO, 2011, p. 58 e 59).

¹¹ Confirmando essa afirmação é o seguinte texto: “A produção de bens ou serviços, quer por empresas privadas, quer por empresas públicas ou cooperativas, destina-se a ser consumida. Uma parte dos consumidores são outras empresas (b2b: *business-to-business*), tratando-se nestes casos de um consumo intermédio, visto que se integra no valor de outros bens e serviços. O objetivo último de toda a produção é, contudo, a satisfação das necessidades do consumidor final (b2c: *business-to-consumer*), que por isso é o principal destinatário das normas constitucionais de proteção do consumidor” (SANTOS; GONÇALVES; MARQUES, 2008, p. 57).

MARQUES, 2008, p. 57-61).

No Brasil¹², a defesa do consumidor se dá por meio da Lei nº 8.078/1990. O Código de Defesa do Consumidor tem como objetivo fortalecer o consumidor em suas relações, dando ampla proteção e reconhecendo a sua vulnerabilidade, com uma maior interferência do Estado em tais relações privadas. Juntamente com as normas de defesa da concorrência, são fontes de balizamento do mercado, como forma de controlar os excessos do poderio econômico, que atinge não apenas ao consumidor final, mas todo o sistema.

Pelo princípio da defesa do meio ambiente, as atividades econômicas devem ser pautadas nos ideais de desenvolvimento econômico sustentável e preservação do meio ambiente¹³.

O Direito Ambiental constitui um Direito Humano Fundamental.

Nesse sentido:

[...] o próprio *caput* do artigo 225 da Constituição Federal impõe a conclusão de que o Direito Ambiental é um dos direitos humanos fundamentais. Assim é porque o meio ambiente é considerado um bem de uso comum do povo e essencial à *sadia de vida*. Isto faz com que o meio ambiente e os bens ambientais integrem-se à categoria jurídica da *res comune omnium*. Daí decorre que os bens ambientais – estejam submetidos ao domínio público ou privado – são considerados *interesse comum*. Observe-se que a função social da propriedade passa a ter como um de seus condicionantes o respeito aos valores ambientais. Propriedade que não é utilizada de maneira ambientalmente sadia não cumpre a sua função social. (ANTUNES, 2005, p. 24).

A preocupação não deve ser apenas com a preservação, mas, também, com a recuperação do que já foi degradado, sob pena de não assegurar uma boa qualidade de vida às gerações futuras. A Constituição brasileira eleva a proteção ambiental ao nível de norma constitucional em seu artigo 225, conclamando o poder público e a coletividade ao dever de preservá-lo:

¹² Em nível constitucional, tem-se os seguintes dispositivos que tratam da defesa do consumidor: arts. 5º, XXXII, 24, VIII, 150, §5º, e 170 V da Constituição Federal e o art. 48 do ADCT – Atos das Disposições Constitucionais Transitórias.

¹³ Neste sentido: “O direito do meio ambiente não é senão a expressão formalizada de uma política nova concretizada a partir dos anos 1960. Trata-se, no seio dos Estados industrializados, de uma tomada de consciência do caráter limitado dos recursos naturais tanto quanto dos efeitos nefastos das poluições de toda natureza resultante da produção dos bens e de seu consumo. A necessidade de salvaguardar o meio ambiente pode ser tão somente um reflexo da sobrevida de um mundo desamparado. É interessante que este movimento se tenha desenvolvido simultaneamente em nível nacional, europeu e internacional” (PRIEUR, 1991, p. 25)

Art. 225 - Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo a preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

A ordem econômica deve ser planejada no sentido de promover uma melhor utilização dos recursos, e uma das políticas atuais está voltada para o aumento do custo da poluição nos fatores de produção; o objetivo seria inviabilizá-la¹⁴.

O princípio econômico constitucional da busca à redução das desigualdades regionais e sociais, o qual tem como fundamento implementar as políticas estatais adotadas, deve visar ao desenvolvimento nacional e regional (FONSECA, 2010, p. 97), por meio dos seus planos (art. 21, IX da CF), sendo que tais ações devem ser compatibilizadas (art. 174, §1º da CF), podendo o Estado articular-se no sentido de criar inclusive regiões (art. 43 da CF), no ideal de atingir, o objetivo do Estado brasileiro (art. 3, III da Constituição Federal). Além dessas questões que fundamentam o princípio, outro objetivo intrínseco seria o reconhecimento constitucional de que no país existem regiões privilegiadas e marginalizadas (FIGUEIREDO, 2011, p. 60)¹⁵.

A Constituição traz o princípio da busca do pleno emprego – que se poderia conceituar como a racionalização dos fatores de produção: capital e trabalho, na busca pelo equilíbrio entre oferta e demanda. Esse tem dupla acepção, ou melhor, dizendo, tem como fundamento a questão de atingir os objetivos insculpidos na República (art. 3º da CF). De outro lado, está ligado à questão da arrecadação do Estado, já que, quanto maior o número de pessoas

¹⁴ Neste sentido: “[...] busca promover a proteção do meio ambiente em face dos fatores de produção eminentemente poluidores, que causam a degradação da fauna e flora. Observe-se que a atual política de meio ambiente visa aumentar demasiadamente o custo da poluição nos fatores de produção eminentemente poluentes (leis n. 7.892/1989 – agrotóxicos; 8.974/1995 – engenharia genética; e 9.605/1998 – crimes contra o meio ambiente etc.)”. (FIGUEIREDO, 2011, p. 60).

¹⁵ Parte interessante do reconhecimento de tal situação é a passagem da música Perfeição, composta por Renato Russo que diz: “Vamos celebrar, A estupidez do povo, Nossa polícia e televisão, Vamos celebrar nosso governo, E nosso estado que não é nação... Celebrar a juventude sem escolas, As crianças mortas, Celebrar nossa desunião...”. Trata-se de um “[...] compartilhamento equânime, em todas as regiões do país, do desenvolvimento social advindo da exploração de atividade econômica. Fundamenta-se no Princípio geral de direito do solidarismo que consubstancia todo o intervencionismo social, bem como num conceito de justiça distributiva, visto sob uma perspectiva macro, no qual o desenvolvimento da Nação deve ser para todos compartilhado, adotando-se políticas efetivas de repartição de rendas e receitas, com o fito de favorecer as regiões e as classes sociais que se encontram em desnível e em posição de hipossuficiência em relação às demais” (FIGUEIREDO, 2011, p. 60).

economicamente ativas, maior será o Produto Interno Bruto (PIB) e, conseqüentemente, a renda *per capita* e a arrecadação de tributos.

Tal princípio objetiva que o Estado, por meio de políticas públicas, expanda as oportunidades de emprego e busque medidas anti-inflacionárias, visando à manter ou até mesmo aumentar o poder aquisitivo do trabalhador. Portanto, trata-se da maximização racional do uso de um dos fatores de produção, que é o ser humano. Como visto, os princípios visam à balizar a dicotomia existente entre interesse econômico e social.

O mercado de trabalho brasileiro é caracterizado por uma heterogeneidade, herança do subdesenvolvimento, o que se reflete na estrutura ocupacional, onde se encontram diversos níveis e graus de desenvolvimento tecnológico e produtividade com um número considerável de pessoas trabalhando na informalidade e não havendo uma regularidade do trabalho; nesse sentido o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, em seu comunicado nº 135 – Considerações sobre o Pleno Emprego no IPEA (2012, p. 3), dispõem que:

Essa heterogeneidade estrutural se reflete também na expressiva diversidade da estrutura ocupacional, comportando formas de inserção ocupacional bastante distintas do ponto de vista da regularidade do trabalho, quer seja em relação à jornada de trabalho, à previsibilidade de rendimentos, ou até mesmo ao usufruto dos direitos trabalhistas. Essas formas precárias de inserção no mercado de trabalho muitas vezes evidenciam situações em que o trabalhador está em condição mais próxima do desemprego aberto do que de um emprego de fato.

A melhoria de tal situação encontra-se intimamente ligada à ideia de desenvolvimento econômico, portanto, neste ponto entraria a atuação estatal no sentido de dar oportunidades às empresas políticas que visem à efetivar os princípios constitucionais.

O princípio que oportuniza um tratamento favorecido às empresas de menor porte está estritamente ligado ao equilíbrio concorrencial. Num mercado heterogêneo como é o capitalista, faz-se necessário buscar a igualdade material como forma da própria manutenção da livre iniciativa. Outro suporte do tratamento favorecido seria o art. 179 da CF que dispõe:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Várias são as medidas e políticas governamentais visando à funcionalizar tal instituto; tal mandamento constitucional, como a Lei Federal nº 9.317/1996 (Simples Federal), depois as Leis Complementares nº 123/2006, 127/2007 e a Lei nº 139/2011, que tratam sobre o Simples Nacional.

Tais princípios são vitais para que haja uma harmonização nas relações socioeconômicas. Portanto, necessário se faz a atuação estatal com intuito de fazer respeitar tais disposições.

No Estado brasileiro, verifica-se a opção pela economia de mercado, na medida em que assenta a ordem econômica na livre iniciativa e nos princípios da propriedade privada e da livre concorrência (art. 170, *caput* e incs. II e IV). O princípio da propriedade privada envolve, evidentemente, a propriedade privada dos meios de produção e o fato mesmo de admitir investimentos de capital estrangeiro, ainda que sujeitos à disciplina da lei, e ainda de reconhecer o poder econômico como elemento atuante no mercado (pois só se condena o abuso desse poder) e a excepcionalidade da exploração direta da atividade econômica pelo Estado (art. 173).

Esse ideal de afastamento do Estado da produção econômica segue uma tendência mundial-ocidental, na qual ocorre o distanciamento do aparelho estatal de atuar diretamente no mercado (enquanto produtor). Assim, tem-se a sua atuação como agente econômico somente em situações de excepcionalidade e essa ideologia foi positivada pelo atual Estado brasileiro, conforme se pode confirmar por meio do Título VII (Da Ordem Econômica e Financeira), Capítulo I (Dos Princípios gerais da atividade econômica) da CF/88:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

Nessa nova configuração (agente normativo e regulador), o Estado continua a ter responsabilidades sociais, mas diante do domínio econômico tem

atribuições como agente normativo e regulador e, na forma da lei, exerce as funções de fiscalizar, incentivar e planejar, conforme se demonstra no art. 174 da CF/88¹⁶:

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

Com base nas premissas e nos ditames constitucionais é que surge a ideia de regulamentação do poder econômico, no intuito de organizar a ordem econômica. Trata-se de uma nova concepção do Estado na Economia, já que à iniciativa privada é devolvido o papel de protagonista na sociedade (nos termos dos ideais liberais) e ao Estado, por sua vez, fica a função de regular, no sentido de buscar a sociabilidade dos bens essenciais.

Essa transferência à iniciativa privada de determinadas funções, antes estatais, deveu-se principalmente ao fato de ter-se verificado a ineficiência do Estado Social, mas também colaboraram para tais reformas outros fatores, como a globalização econômica e o enfraquecimento do Estado.

A partir da década de 90, tem-se uma busca pela diminuição do tamanho do Estado. Isso faz com que ele transfira também algumas funções de utilidade pública, ocorrendo o fenômeno da publicização (setor público não estatal) e privatização, ganhando espaço determinados órgãos regulatórios (SBDC, Agências Reguladoras, por exemplo), como forma de manter o controle das regras previamente fixadas pelo Poder Público. O Estado continua a garantir os direitos sociais e desenvolvimento econômico.

Devem-se delimitar as funções estatais por meio dos institutos da privatização e terceirização, outrossim, reduzindo o grau de interferência, utilizando-se da desregulamentação com vistas ao controle via mercado, tornando o Estado internacionalmente mais competitivo. Entretanto, a transferência de determinadas atividades deve ocorrer com cautela no intuito de efetivamente melhorar a prestação

¹⁶ A Constituição Portuguesa adota a mesma sistemática de atuação/intervenção do Estado, a saber: "A Constituição atribui ao Estado diferentes funções na organização do processo económico. É possível agrupá-las, de modo aproximado, em dois grandes tipos: - aqueles em que o Estado aparece como empresário – o Estado *como produtor ou distribuidor de bens ou de serviços*; - Aquelas em que lhe cabe regular (condicionar, fiscalizar ou planejar e promover) as atividades de terceiros – o *Estado regulador* -, os quais, sendo na sua maior parte agentes económicos privados, podem também ser cooperativos ou mesmo públicos" (SANTOS; GONÇALVES; MARQUES, 2008, p. 68 e 69).

do serviço público. Exemplo de tal situação são as recentes concessões das administrações dos Aeroportos.

Nesse contexto, a intervenção indireta surge como uma forma de evitar as falhas do mercado e as formas de intervenção estatal se dão por meio da indução (incentivo e planejamento), ou pela direção (fiscalização e controle).

Deve, também, o Estado, atuar por meio da positivação (normatização) de regras, com o intuito de disciplinar o mercado, editando Leis (no sentido lato) de cunho eminentemente político-econômico.

Necessários são instrumentos de regulação, ou melhor, institutos jurídicos que viabilizem a ação estatal. Nesse sentido, busca-se funcionalizar a regulação por meio do processo normativo, fiscalizador, incentivador e planejador, utilizando-se de algumas práticas, tais como:

- a) Produção de atos normativos: sejam gerais ou abstratos, com o intuito de supervisionar e regular a atividade econômica;
- b) Mediar os interesses públicos e privados, por meio de sistemas extrajudiciais de solução de controvérsias (v.g. arbitragem);
- c) Utilizar-se do Poder de Polícia, como forma de limitação da atividade econômica;
- d) Fomento, estímulo e promoção de determinadas áreas econômicas, como forma de atingir os objetivos políticos estabelecidos pelo Poder Público.

A regulação deve promover condições para o aparecimento do mercado, ou seja, buscam-se as técnicas de direito privado no intuito de possibilitar o desenvolvimento das liberdades econômicas. A esse respeito, Ferrer (2001, p. 243) propõe que a nova regulação não é uma *“regulación como sustitutivo Del mercado, sino una regulación el servicio del mercado, una regulación promotora e incentivadora de la competencia”*¹⁷. Também, o art. 219 da CF/88:

Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.

¹⁷ “regulação do mercado como um substituto, mas uma regulação do mercado de serviços, regulação de incentivo e promoção da competição” – (tradução livre).

No tocante à política econômica, cabe ao Estado a importante função de zelar pela eficácia dos princípios contidos no art. 170 da CF, por meio da fiscalização, incentivo e planejamento, e é nesse contexto que surgem as normas interventoras fiscais.

3 A INTERVENÇÃO DO ESTADO POR MEIO DOS INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS EM FACE DO ICMS NA FEDERAÇÃO DE COOPERAÇÃO

Diversas são as maneiras de intervenção do Estado, entre elas as de natureza tributária. O corte metodológico do presente estudo é verificar como se dá a ação estatal no que concerne aos incentivos tributários no atual sistema federativo brasileiro no ICMS. Para tanto, no primeiro momento, trabalhar-se-á com o federalismo brasileiro de cooperação, demonstrando a forma como este se estrutura para, na sequência, verificar que a guerra fiscal surge como um instrumento de desestruturação do pacto entre os entes federados. Em seguida se buscará discorrer sobre o financiamento do Estado e as conseqüentes funções dos tributos, ressaltando-se alguns princípios constitucionais tributários, para ao final trabalhar a ideia de que a extrafiscalidade, quando usada respeitando os preceitos constitucionais, surge como mecanismo de estruturação das relações socioeconômicas.

Devido à grande complexidade da sociedade contemporânea, torna-se difícil balizar a dicotomia existente entre necessidade de desenvolvimento e os recursos limitados. Nesse contexto, surge a dificuldade dos Estados adotarem medidas, dentre elas de ordem tributária, de modo que seja possível conciliar o desenvolvimento sem, por outro lado, onerar demasiadamente a sociedade.

O Estado contemporâneo vem oscilando por dois polos, um de caráter burocrático (Estado de Bem-Estar Social) e outro garantindo os direitos individuais, sem interferência estatal (Estado Liberal).

Partindo desse novo contexto instituído pela Constituição de 1988 de função estatal (arts. 170 e seguintes da CF), ou seja, o Estado deixa de ser o Estado produtor, para ser o Estado gestor da ordem econômica, verifica-se que uma das suas funções seria justamente a regulamentação. Assim, surgem as normas interventoras na seara fiscal.

Vale lembrar que ao Estado brasileiro, nos termos do art. 1º da Constituição, compete garantir os anseios sociais no que diz respeito à educação, saúde, trabalho, lazer, segurança, previdência e assistência social etc. Para tanto, necessário se faz que possua fontes de renda, quais sejam: receitas correntes (oriundas da tributação, por exemplo), ou receitas de capital (recursos provenientes das operações, *v.g.* alienação de bens).

Compete ao Poder Público buscar a redução das desigualdades regionais e sociais por meio de políticas públicas eficientes que vão além da função de fiscalização, mas que também implementem incentivos, estes que surgem como uma opção para o aparecimento de investimentos.

Verifica-se uma preocupação principalmente no que concerne às políticas fiscais. Por vezes, não são utilizadas com critério, de modo que a preocupação não estaria de fato na redução das desigualdades federativas e de acordo com cada peculiaridade, mas sim na obtenção de vantagens individuais. Assim, qualquer ação nesse sentido acaba causando desequilíbrios sociais.

3.1 FEDERALISMO BRASILEIRO DE COOPERAÇÃO

Entende-se por Federação uma descentralização territorial, que será instituída de acordo com os anseios constitucionais, levando em consideração aspectos territoriais, culturais e sociais. No Brasil, o pacto federativo passou por diversos períodos de centralização e descentralização, nos quais, na maioria das vezes, competia à União a maior parte do exercício privativo. A título de exemplo, tem-se a Constituição de 1934, que adotava um sistema mais centralizado.

Por um bom período o Brasil manteve o Poder Centralizado, ou seja, os atuais Estados-Membros (estes ainda não criados) não tinham atribuições, estas eram detidas única e exclusivamente pelo Império. Com o advento do Sistema Federativo em 1891 – e mantido pelas constituições seguintes: 1934, 1937, 1946, 1967 e 1988 – é que se começa a distribuir determinadas autonomias. Isso faz com que as elites locais ascendam no poder e, a partir de então, passam a ocorrer conflitos, como por exemplo, a disputa pela atração de empresas, por investimento, pela repartição das receitas tributárias, originados principalmente das diferenças regionais marcadas pelas contingências históricas, em que se tinha um Estado autoritário e centralizado.

Ao se analisar a história federativa brasileira, o que se vê são épocas nas quais imperavam o autoritarismo e ocorria uma centralização do poder, como forma de manter o controle político e social, conseqüentemente não havendo que se falar em autonomia, que outrora fora conquistada. A esse respeito:

É possível verificar que o federalismo foi mantido por todas as Constituições posteriores à de 1891, valendo destacar, que até mesmo naquelas que vigoraram durante os períodos de autoritarismo (1937, 1967 e 1969), quando constou apenas no texto constitucional, vez que, na prática, os Estados-membros perderam parte considerável de sua autonomia. A partir daí, pode-se constatar que, de sua implantação em 1891 até a entrada em vigor da Constituição de 1988, o federalismo brasileiro não conseguiu atingir uma evolução satisfatória, em que pese a fase democrática pela qual passamos na vigência da Constituição de 1946, marcada pela divisão da autonomia em três: administrativa, financeira e política, possibilitando o início da participação municipal (FARIAS; ROCHA; GOMES, 2008, p. 281).

Isso demonstra que a configuração federativa brasileira teve marcos de acordo com o momento histórico vivido e alinhando-se às necessidades históricas do período. Com a ditadura centraliza-se novamente o poder, até o advento da Constituição Federal de 1988, que estabeleceu novamente um sistema federativo descentralizado. Ocorreu uma reconstrução desse sistema mediante o lançamento das bases de um federalismo de equilíbrio e cooperativo, o qual promove a modernização da repartição das competências dos entes federados, a melhor divisão das rendas tributárias e a diminuição das hipóteses de intervenção federal. Além disso, proporcionava o alargamento da autonomia normativa dos Estados-Membros, a consagração, assegurando a autonomia municipal e a integração do Município à federação.

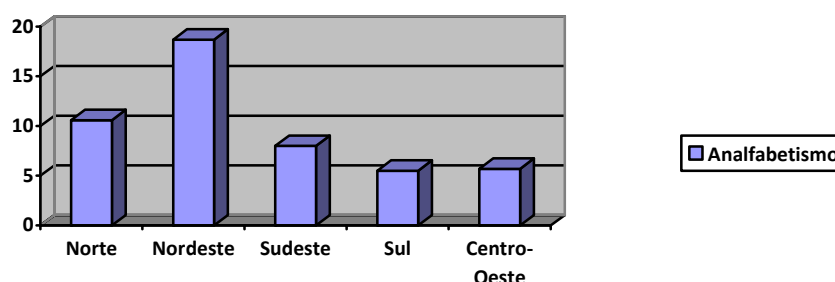
O federalismo possibilita aos entes que compõem o Estado Federado no atual cenário brasileiro, quais sejam a União, Estados-Membros, Municípios e Distrito Federal, organizarem-se mediante regras próprias, capazes de reproduzir a diversidade de cada uma delas, “sem eliminar o sentimento nacional que mantém a unidade do Estado” (CARVALHO, 2010, p. 678).

Por envolver técnicas de descentralização do poder político, o Estado Federal revela o Princípio da Autonomia, em que os entes federados possuem sua própria estrutura governamental e competências peculiares, bem como o Princípio da Participação, com os estados federados contribuindo na formação da vontade ou das leis nacionais e em decorrência desses princípios é que surge a problemática da guerra fiscal e a necessidade das políticas tributárias serem legitimadas por meio do debate democrático junto ao CONFAZ.

Isso significa que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 adota a forma Federativa de Estado, estando a ideia de federação atrelada

ao conceito de autonomia, à medida que é outorgada aos entes políticos a prerrogativa de determinar suas ações, sua organização, administração e governo, tendo como base os ditames constitucionais; neste contexto é que surgem os embates principalmente no que concerne os incentivos fiscais. Ao descentralizar o poder perante os entes e membros da Federação, dá-se a eles competências com o objetivo de evitar uma atuação que invada atribuições que são privativas de outro ente federado.

Com a Constituição Cidadã almeja-se a redemocratização do país. Isso significa que visa-se à acabar com as perseguições políticas, busca-se a superação do analfabetismo, reorganiza alguns direitos e garantias fundamentais, todavia todos esses problemas não foram superados. Exemplo disso é o analfabetismo, que no Nordeste, em 2009 em pessoas com 15 anos ou mais, atingiu a marca de 18,7% da população de acordo com a Pnad-Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios:



Fonte: IBGE-Pnad. Disponível em: <<http://www.moderna.com.br/lumis/porta/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8A8A83376FC2C9013776334AAE47F0>>.

Outros fatores de extrema importância são a reorganização dos movimentos sindicais, bem como a realização das eleições para presidente de forma direta (eleição em 1989), o que não acontecia desde 1961.

A maior preocupação desse período de redemocratização seria não repetir os principais erros do passado, ou seja, os cometidos pelos regimes militares, no que tange à administração do país – alguns exemplos desses erros foram que as políticas públicas não atingiam o grande contingente da população, ocorreu recessão econômica e tinha-se um Estado extremamente burocratizado, com o governo fragmentado e atuando diretamente na econômica com as diversas empresas estatais.

O processo de redemocratização possibilitou que as questões de ordem nacional fossem democraticamente negociadas entre o Governo Federal e os demais governos. Isso significa fortalecer o federalismo e novas funções são propostas para os diversos níveis governamentais. Claro que isso altera drasticamente a condução política do país e conflitos principalmente decorrentes de ajuste fiscais surgem, até mesmo pelo fato de que todos os entes federados têm competência para prestar serviços públicos.

As articulações realizadas por meio de tentativas de harmonização das ações nas diversas esferas governamentais não possibilitaram que fossem verificadas as reduções das desigualdades regionais, conforme era o desejo inicial da pressão social. Como consequência disso, os diversos entes federados disputaram, por meio de pressões políticas e fiscais buscar o poder, o que inviabilizou a divisão dos poderes.

A Constituição foi promulgada em 5 de outubro de 1988, e já no seu primeiro artigo estabelece o Brasil enquanto uma República Federativa, composto pela “união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal” - o que já a distingue das Constituições anteriores - determinada sob os desígnios da mútua cooperação, conforme os arts. 1º, 18, 23 e 60, § 4º, inciso I.

Ao analisar tais dispositivos, o que se verifica é que os poderes foram repartidos, bem como as competências e concessões legislativas entre os entes federados, ocorrendo uma valorização da autonomia. Conseqüentemente, no decorrer do texto constitucional, distribuem-se ofícios de formas privativas, comuns ou concorrentes, dentro das limitações estabelecidas.

A Constituição Federal de 1988 mexeu com as estruturas políticas, administrativas e sociais até então vigentes no país. Ela buscou consolidar uma democracia participativa, cujo ideal é a de descentralização do poder, contexto no qual se começa a rever o sistema federativo.

A Constituição de 1998 não apenas descentralizou o poder, conferindo maior autonomia e interdependência aos entes federados, como inovou, ao elevar os Municípios à condição de ente federado. Nesse sentido é o entendimento de Gama (2004, p. 141):

[...] no art.18, como inovou ao incluir o Município no rol delas. Agora, além da União, dos Estados e do Distrito Federal, os Municípios também integram a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil.

Dessa forma, a União deixa de ter algumas competências, que são repassadas aos Estados-Membros e Municípios. O intuito dessa descentralização é aproximar a unidade gestora do público-alvo. A partir de então se verifica um novo sistema de competências e gestão do dinheiro público, sendo necessário instituir mecanismos de intervenção e políticas de cooperação.

Frutos dessa descentralização de poderes são os novos grupos sociais – agora com competência para a tomada de decisões, principalmente na seara política – com inspiração no modelo institucional cooperativo, ou seja, deve ser utilizado um sistema de colaboração negociado, todavia sem excluir a competição entre os entes, esta que é salutar para o desenvolvimento.

O cerne da problemática reside no fato da Constituição Federal de 1988 não estabelecer como esse regime de colaboração poderia consumir-se no intuito de almejar uma boa governabilidade da nação. Dispõe, no art., que regras deveriam ser fixadas por Lei Complementar de forma a conciliar o regime adotado com os interesses dos entes federados. Todavia, não é a realidade até o presente momento, desta maneira – a que pese ser um avanço – não se efetivou a real colaboração entre a União, Estados-Membros, Municípios e Distrito Federal.

O atual sistema adotado no caso brasileiro vai muito além das omissões legais apontadas. Verifica-se que a problemática está em questões institucionais, muitas delas motivadas pelas diferenças financeiras, políticas e administrativas. Dessa forma, o que se tem são diferentes possibilidades dos entes federados – principalmente dos Estados-Membros e Municípios – em promover políticas públicas efetivas.

Isso faz com que a realidade da federação brasileira resida mais sobre a competição do que propriamente da cooperação, seja em plano horizontal ou vertical, isto porque não há muitos instrumentos (institucionais) que intermediem os diversos interesses (ZAULI, 2002, p.10-47). Assim, Souza (2001, p. 23) justifica que:

A trajetória do federalismo brasileiro confirma a visão de que o federalismo como mecanismo de divisão territorial de poder é mais uma forma de acomodar conflitos regionais do que de promover harmonia. Também confirma o argumento de que o federalismo é mais uma ideologia baseado em valores e interesses do que um compromisso baseado em arranjos legais e territoriais ou em propósitos democráticos. As relações federativas tendem a ser mais baseadas em interesses conflitantes, que, por sua vez, refletem outros conflitos políticos existentes na sociedade.

De qualquer forma, o que se tem em plano constitucional é uma Organização Político-Administrativa da República Federativa do Brasil – nos termos do art. 18 – a qual define que a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios são autônomos nos termos constitucionais.

Em decorrência dessa autonomia – de ordem política, jurídica e administrativa - verifica-se que aos entes federados são postas responsabilidades, as quais não cumpridas podem acarretar sanções mediante a intervenção da União nos demais entes, ou seja, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios. Por outro lado, podem os Estados-Membros intervir nos seus Municípios, respeitando sempre as regras constitucionais, contidas principalmente nos artigos 34, 35 e 36 da Constituição de 1988, ocorrendo a ruptura do pacto federativo. Exemplo é a Intervenção Federal de nº 5.179 proposta pelo Procurador-Geral da República, após as denúncias de corrupção e da prisão do governador José Roberto Arruda.

Nesse plano são definidas as competências que, no caso da União, são positivadas nos artigos 21 e 22 da CF/88; no art. 23, as competências comuns para os entes federados; e no art. 24, as competências concorrentes.

As demais competências residuais ou remanescentes para os Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios, nos arts. 25, 29, 30 e 31 destacaram, em especial, as competências tributárias de cada nível de governo.

Além do federalismo de cooperação, a Constituição de 1988 institui um sistema de competência tributária em que se estipula para cada ente o seu poder-dever de instituir tributos.

O texto constitucional estipulou a competência tributária¹⁸ de cada ente político no que tange à criação tributária, ou seja, não é a Constituição que institui os tributos, mas sim outorga o poder a um ente federado.

¹⁸ O presente estudo adota o conceito de Carvalho (2009, p. 236), que entende que: “A competência tributária é, em síntese, uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes das quais são

Diante de uma aliança pressupõem-se pactos políticos, portanto, ao se tratar de tal forma de organização, verifica-se que não existe uma hierarquia entre os entes federados, mas sim há uma divisão de competências em que a Constituição estabelece e delimita o campo de autonomia funcional de cada entidade, conforme verificado.

Dentre as divisões de competências e formas de gestão, tem-se o chamado Federalismo Fiscal, que seria o modo pelo qual se distribuem os encargos e receitas entre os entes federados. No caso brasileiro, as competências fiscais são muito bem delimitadas. Estas, apenas podem ser alteradas por intermédio de emendas. De igual forma, encontram-se estruturadas no texto constitucional as formas de repartição de receitas – que podem ser por meio das fontes de arrecadação ou da repartição do produto arrecadado – fato este que irá fundamentar a inconstitucionalidade dos incentivos fiscais concedidos unilateralmente. Desta maneira, observa-se que é por meio da repartição das receitas que se verificará o menor ou maior grau de autonomia dos entes federados.

Nesse contexto, verifica-se que o sistema federativo brasileiro pós-Constituição de 1988 busca uma maior autonomia e interdependência, no sentido de alcançar uma cooperação e participação de todos os entes federados, com o intuito de efetivar os objetivos do Estado e funcionalizar as políticas públicas.

Na atual Constituição encontram-se diversas proposições de cooperação intergovernamental. É no art. 23 que as competências comuns são estabelecidas, competências essas que são de grande valia diante do pacto federativo de cooperação. Assim, políticas públicas que visem à redução das desigualdades, promoção do meio ambiente, entre outras, podem ser realizadas em conjunto, corroborando com o desenvolvimento nacional.

Outro artigo que demonstra o ideal de cooperação é o art. 43 da CF/88, que autoriza à União articular regiões como forma de combater as desigualdades regionais. No mesmo sentido tem-se o art. 25, que possibilita aos Estados criarem regiões metropolitanas. Mais recentemente, cita-se a Lei nº 11.107/2005, que regulamenta a formação de consórcios públicos (art. 241 CF).

portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. Configura tema eminentemente constitucional. Uma vez cristalizada a delimitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria dá-se por pronto e acabada, carecendo de sentido sua reabertura em nível infraconstitucional”.

Há muito ainda que se avançar neste ideal de cooperação, haja vista que a história mostra que, ao invés de cooperar mutuamente visando ao desenvolvimento regional, muitas vezes o que acontece é uma verdadeira guerra, totalmente ao contrário da ideia de desenvolvimento global.

Neste ponto, o que se pode verificar - não obstante a Constituição ter delimitado as competências - é a não possibilidade de aferir características empíricas do Estado, que foge do campo teórico constitucional, eis que substanciadas por meio de um processo político.

No plano teórico compete exclusivamente à União o maior número de atribuições, mesmo com o fortalecimento dos demais entes.

Nesse sentido, tem-se que as principais matérias como, por exemplo, políticas externas, defesa nacional e políticas monetárias, até outras políticas das mais diversificadas possíveis, como educação, comunicação, emprego, recursos minerais, são postas à União. A busca por este fortalecimento de tal ente justifica-se tanto pelo ideal de nação, que para Arretche (2010, p. 590) caracteriza-se pelo “sentimento de pertencimento a uma comunidade nacional única”, como pelo descrédito – ligado principalmente à má governabilidade dos governos locais – que paira sobre os governos dos estados-membros e municípios.

Isso não significa falar que a União ficou com todos ou pelo menos a maioria dos poderes, já que a Constituição foi expressa ao disciplinar e limitar as competências de cada ente federado, principalmente na matéria tributária, todavia os principais pontos foram delegados à ela (União).

A atual ideologia constitucional é a ideia da descentralização. Entretanto, essa bandeira levantada em alguns governos foi recolhida em votações pelos parlamentares, momentos em que se passou a restringir a autoridade dos governos estaduais e municipais. Alguns exemplos são a Lei de Concessões (Lei nº 8.987 de 13 de fevereiro de 1995), posteriormente a Lei Camata (Lei Complementar nº 82 de 27 de março de 1995), a Lei das Licitações (Lei nº 8.666 de 21 de junho de 1993) e outro fator que demonstra a existência desta constante competição-cooperação é a criação do Fundo Social de Emergência (FSE), que desvincula 20% das receitas da União e, como consequência, acaba por afetar principalmente os entes federados mais pobres e/ou de pequeno porte, sejam Municípios ou Estados-Membros.

Isso demonstra que tais entes, em que pese sua representatividade, não obtiveram sucesso, já que os representantes deveriam ser contrários nas votações – o que não aconteceu, demonstrando uma maior fidelidade dos parlamentares aos líderes do Partido e ao Governo Federal do que aos seus legítimos representados.

Dessa forma, a preocupação estaria mais voltada à competitividade, já que há um conflito constante entre o Legislativo e o Executivo, de modo que a cooperação ficaria em segundo plano.

Essa situação fica clara ao se verificar que – independentemente da popularidade do presidente – os presidentes, após 1990, sempre tiveram maioria nas matérias de interesse federativo, conseqüentemente elas foram aprovadas, principalmente devido às orientações dos líderes partidários.

Com esse cenário, verifica-se quase um Executivo Federal Imperial (CODATO, 2005, p. 84), ou seja, a preocupação está na colaboração com a agenda presidencial, deixando-se de lado a cooperação federativa.

Outro fator que se tem o embate viria a ser que para a aprovação de Emendas Constitucionais (ECs), necessário se faz a promoção de dois turnos de votação, nos quais se tem uma maioria parlamentar relativamente baixa (três quintos) nas quatro votações que são necessárias. Dessa forma, aprovada tal alteração, passa a valer para todo o território nacional, independentemente se a matéria ali votada prejudica ou não os demais entes. Isso porque, após a Constituição de 1988, o poder de veto das minorias foi minimizado, principalmente diante de um cenário onde não se consiga formar uma vertente oposicionista.

O que se verifica é o fato de que o presidente, no intuito de ter uma maioria parlamentar, já que não se incentiva alguns mecanismos institucionais como, por exemplo, o poder de veto dos governadores, distribuem os diversos ministérios entre os partidos. Dessa forma, os votos dos parlamentares representam, na mesma medida, essa espécie de trocas de favores.

A Constituição de 1988 amplia o poder não apenas dos governos estaduais, mas também de várias outras instituições. Apesar disso, até o presente

momento não é possível afirmar que de fato há uma busca por um governo de colaboração entre os entes federativos¹⁹.

Com os poderes positivados no art. 25, *caput* e §1º - residuais e remanescentes, verifica-se que aos estados diversas atribuições são incumbidas, dentre as quais, competências relativas à educação, saúde, meio ambiente, energia, ressalvadas as hipóteses em que são vedadas e, também, desde que estejam de acordo com o texto constitucional, isto é, desde que sejam constitucionais.

Em que pese o texto constitucional autorizar tais práticas, no plano empírico o que se percebe é a dificuldade de implantação das mais diversas políticas públicas sem o apoio do governo federal, por diversos fatores, dentre os quais se destacam a fragilidade política, econômica e administrativa principalmente dos municípios, mas vale lembrar que existem diversas políticas que são realizadas de forma conjunta, como por exemplo as UPAs-Unidades de Pronto Atendimento e as UPPs-Unidades de Polícia Pacificadora.

Uma tentativa de buscar uma ação conjunta deu-se com a criação do CONFAZ–Conselho Nacional de Política Fazendária, este que é composto por um representante de cada Estado-Membro e do Distrito Federal, além do Ministério da Fazenda. O principal enfoque do conselho seria buscar uma cooperação e normatizar o exercício das competências tributárias de tais entes. Entretanto, o espírito que reina nestes casos não é o da cooperação, mas sim o da competição (SARAK, 2010, p. 178).

Isso acontece devido ao fato de que o federalismo brasileiro surgiu em meio a uma segregação, não existindo uma vontade mútua de cooperação e solidariedade na busca pelo desenvolvimento. Na realidade, o Estado brasileiro fora dividido em estados para uma melhor administração do território nacional, tendo em vista a sua extensão. Essa divisão deixa nítidas as desigualdades entre os entes.

Pode-se confirmar a assertiva acima com as palavras de Prado (2007, p. 77):

¹⁹ Muitas vezes o Governo Federal retém a transferências voluntárias sustentando que o ente federado não aplicou o mínimo necessário (12%) à saúde. Exemplo é a Ação Cautelar nº 1763 a qual o Ministro Carlos Ayres Brito suspende a restrição do nome do Estado de Sergipe no CAUC-Cadastro Único de Exigências para Transferências Voluntárias, consequentemente conseguindo a liberação dos R\$ 370 milhões que estavam retidos.

Antes de tudo, a participação dos interesses estaduais na legislação federal não é técnico-executiva, como no Bundesrat alemão, mas é intermediada pela estrutura política fragmentária do Congresso nacional e por um Senado tradicional, com representantes eleitos, onde os interesses partidários tendem a filtrar e borrar a representação dos interesses estaduais. Ao mesmo tempo, os governos estaduais nunca foram capazes (ou tiveram o interesse) em desenvolver formas voluntárias de organização horizontal, que permitissem articular os seus interesses executivos e encaminhá-los junto ao governo federal.

Uma das problemáticas reside no fato de que muitas vezes as relações horizontais (União e demais entes federados) não são articuladas de forma a valorizar uma mútua colaboração. Isso também se verifica nas relações horizontais entre os estados, estes que mais se preocupam em competir entre si do que colaborar, o que contribui com um desajuste do pacto federativo.

Uma necessidade recorrente no atual sistema brasileiro é buscar evolução no sentido de melhorar suas relações horizontais cooperativas, com o intuito de buscar a união em apenas um corpo político unificado, o qual objetiva atingir os desejos da Nação, qual seja, o desenvolvimento, sob pena de fragilizar a própria estrutura federativa.

3.2 A GUERRA FISCAL COMO INSTRUMENTO DE DESESTRUTURAÇÃO FEDERATIVA

Ao se falar de competência para legislar, o que se verifica é um poder instituído constitucionalmente, cujo objeto é a edição de leis que versam sobre tributos e relações jurídicas inerentes ao tema, ou seja, trata-se que uma competência genérica, onde regras referentes ao exercício do poder de tributar são positivadas.

A competência para legislar sobre determinado assunto também é estabelecida pela Constituição. No caso de matérias de ordem tributária repartem-se entre os entes federados, quais sejam: União²⁰, Estados-Membros e o Distrito Federal²¹ e Municípios²². Sendo dividido em normas gerais – de competência da

²⁰ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: 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.

²¹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de

União – e normas específicas a todos os demais, de acordo com as respectivas peculiaridades (art. 24, I, §1º e §4º da CF/88).

No que concerne à competência tributária, entende-se como o poder constitucional de instituir tributos, colabora com o entendimento os ensinamentos de Gama (2004, p. 12) que assim dispõe:

A norma de competência tributária em sentido estrito requer a reunião das proposições construídas a partir da leitura do direito positivo numa estrutura lógico-condicional. No antecedente dessa norma, descreve-se um fato – o processo de enunciação necessário à criação dos tributos -, imputa-se a esse fato uma relação jurídica, cujo objeto consiste na faculdade de criar tributos. De forma análoga ao que se dá com as demais normas jurídicas, sem que se construa essa norma em sentido estrito, a análise da competência estará incompleta.

A Constituição Federal não cria tributos, mas traça diretrizes para que os entes federados assim o façam por meio das suas atribuições legislativas.

Trata-se de uma faculdade de instituir tributos de acordo com suas competências, sob os primados da oportunidade e conveniência política, ressaltando-se que a LRF no seu art. 11 responsabiliza o ente que na sua gestão fiscal deixa de instituir algum tributo de sua competência, claro que se deve levar em consideração a questão se a instituição do tributo é economicamente viável.

Relativo à repartição das competências tributárias, o legislador constituinte optou por repartir as competências de maneiras distintas nos tributos vinculados (aqueles que se vinculam a uma atividade estatal específica) e não vinculados (o fato gerador independe de uma ação do Estado).

Os tributos vinculados à competência seriam daquele que de fato realizou a atividade estatal, por contra partida nos não vinculados, ante a ausência de atividade do Estado, escolheu-se qual ente federado seria o detentor da competência.

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.

²² Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "inter vivos", 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.

Isso significa que os tributos não vinculados – nos termos da definição do art. 16 do CTN – foram instituídos por meio de competência tributária privativa, ou seja, apenas aquele ente tem o poder de exercício, todavia pode ser delegado.

Dentre as competências dos Estados-Membros, destaca-se a competência para instituir o ICMS (inciso II do art. 155), ressalta-se que pela característica de tal tributo, verifica-se a necessidade de uma uniformidade na sua implantação como forma de harmonizar o sistema de cobrança é neste sentido que Carvalho (2009, p. 249) entende:

O imposto [...] conhecido pela sigla ICMS, foi outorgado à competência dos Estados [...] Dessa maneira, considerando o feixe de normas constitucionais que disciplinam a matéria, veremos que a uniformidade de sua implantação jurídica, em todo o território brasileiro, com a adoção de medidas harmonizadoras que permitem a sistematização da cobrança, aliadas a outros expedientes assecuratórios do regular intercâmbio entre os sujeitos tributantes, tudo isso nos leva a concluir pelo indisfarçável caráter nacional do gravame.

A competência tributária é exercida por meio de lei e que em regra trata-se de uma faculdade, verifica-se que no caso do ICMS é uma obrigação implantar e arrecada tal tributo – até mesmo como forma de manter as estruturas do pacto federativo – chega-se a esta conclusão com base no art. 155, §2º da CF/88 que trata da não cumulatividade e inciso XII, “f” e “g”. O ICMS é o tributo que tem maior participação de receitas em todo o sistema brasileiro, o que demonstra sua importância na busca de alcançar os fins almejados pelo Estado brasileiro.

Frutos da descentralização que fora propiciada pela Constituição de 1988, pela abertura econômica do país pós década de 90, dentre outros fatores, viu-se um campo fértil para o fenômeno da guerra fiscal, principalmente no âmbito do ICMS, o que tem se tornado um problema político fiscal ao país, que tem centrado as discussões no cenário político brasileiro em relação à reforma tributária.

Denomina-se guerra fiscal o que ocorre quando algum ente federado (Estados-Membros ou Municípios), no intuito de angariar maiores investimentos para

si, utiliza-se de benefícios nesse sentido²³. Tais incentivos são concedidos à iniciativa privada e são fontes de estímulo para que os *players* – as empresas – troquem voluntariamente de uma localidade para outra. Os principais mecanismos de incentivos são imunidade, isenção²⁴, crédito presumido²⁵, redução da base de cálculo²⁶ e de alíquota, diferimento e elisão.

Entende-se incentivo como um instrumento utilizado pelo Estado com o intuito de estimular ou desestimular determinados ramos da sociedade de acordo com determinados objetivos. Os benefícios que podem ser dados às empresas podem ser de ordem fiscal, financeira, financeiro-fiscal e/ou de infraestrutura (PEREIRA; BASSOLI, 2008, p. 62), estes que podem ou não ser de natureza fiscal, por exemplo, doações de áreas.

Os benefícios fiscais surgem como alternativa aos entes tributantes para estímulo ou desestímulo de alguma atividade econômica na sociedade, ou seja, sob o enfoque apresentado no presente estudo, os benefícios encontram-se no campo da extrafiscalidade. O que quer dizer, nas classificações, “atendem a fins outros que não arrecadação, mas geralmente à correção de situações sociais indesejadas e à condução da economia – estímulo ou desestímulo de certas atividades” (OLIVEIRA, 1999, p. 31).

Ao dispor que os Incentivos Fiscais podem funcionar como estímulo, deve a pessoa política buscar estimular os contribuintes a fazerem algo, que em determinado momento histórico entende-se como necessário, interessante e oportuno. Neste ponto que é importante utilizar-se de indicadores, dentre eles o IDH.

Tais estímulos caracterizam-se de duas maneiras: por meio das Imunidades, como por exemplo, os templos de quaisquer cultos, que são imunes do IPTU, nos termos do art. 150, VI, “b”, §4º, positivado na Constituição Federal, e a

²³ Em 2004 o então Governador Geraldo Alckmin lançou o pacote Primavera Tributária nas indústrias de autopeças, reduzindo-se o ICMS de 18% para 12%, na sequência Governadores de outros Estados revidaram tal ação (GONTOIS, 2004, p. 1).

²⁴ Exemplo de Isenção para pessoas portadoras de deficiência, no âmbito do IPI é a Lei nº 8.989/1995, modificada pela Lei Federal nº 10.690/2003 e no ICMS, positivada no art. 19 do anexo I do Regulamento do ICMS/2000 e pelos convênios 35/1999 e 03/2007, celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da Lei Complementar nº 24/75.

²⁵ Exemplo de Crédito Presumido é o Convênio ICMS 106/1996 o qual permite aos estabelecimentos prestadores de serviços de transportes um crédito de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS devido na prestação. O procedimento é opcional e é adotado, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual.

²⁶ O art. 3º, VI da Lei nº 11.580/1996 do Estado do Paraná reduz a base de cálculo de 18% para 7% aos produtos de informática arrolados no inciso.

isenção, que se pode exemplificar com a redução do IPI para as pessoas com deficiência.

A imunidade remete às hipóteses em que não incide qualquer imposto sobre a atividade. Quanto à isenção, tem-se a diminuição ou, até mesmo, a supressão da carga tributária.

Excetuados os casos constitucionalmente previstos, todo e qualquer incentivo fiscal – como se traduzem em mitigações ou supressões da carga tributária – apenas terão validade se observados os limites constitucionais. São válidos se surgirem do exercício, ou até mesmo do não exercício, da competência tributária da pessoa política que irá conceder.

Cabe ao ente tributador verificar os limites impostos pela República Federativa do Brasil, bem como outras disposições legais. Ressalta-se também que apenas são aceitáveis tais práticas se forem realizadas em setores e localidades onde efetivamente necessitem de tais políticas, sob pena de não serem legítimas.

Se de um lado o tributo pode servir de estímulo fiscal, por contra partida pode ser usado como forma de desestímulo fiscal. Neste sentido a ideia é inversa: o contribuinte se vê desestimulado a adotar determinadas condutas, que mesmo sendo tidas como lícitas, sob o aspecto político, econômico ou social devem ser freadas. Isto se dá com o aumento da carga tributária.

Não se pode confundir isenção com imunidade, pois em que pese ambos os institutos tratem da exigência ou não tributária, a imunidade é considerada como uma norma negativa, cuja competência é constante no texto constitucional (PAULSEN, 2007, p. 1130), já a isenção não é encontrada no texto da Lei Maior.

É possível verificar, no art. 175, inciso primeiro do CTN-Código Tributário Nacional, que se caracteriza isenção fiscal como a forma de exclusão do crédito tributário, ou seja, segundo Paulsen (2007, p. 1129), “surge a obrigação, mas o respectivo crédito não será exigível; logo, o cumprimento da obrigação resta dispensado”.

Outra maneira de incentivar os entes privados é por meio do crédito presumido, este que é oferecido pelo Estado a determinados setores que são escolhidos. Para tanto, deve haver um estudo prévio e, também, precisa ser seguido o preceito da legalidade, ou seja, deve ter Lei própria e o objetivo deve estar estritamente ligado ao desenvolvimento industrial.

Uma das problemáticas relativas à guerra fiscal se dá justamente com o crédito presumido no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços– ICMS, já que o estado-membro que concede o benefício institui um valor o qual permite determinados agentes que são abrangidos pela Lei, contabilizar este montante como crédito pago e tendo em vista que neste tributo tem-se o critério da não-cumulatividade, o contribuinte pode compensar tais valores nas operações interestaduais. Neste ponto surge o problema da desestruturação do pacto federativo, já que muitas vezes os demais estados-membros, sob o argumento de que a norma que concedeu o crédito ser inconstitucional, editam normas não reconhecendo o crédito sob o argumento de que a Lei foi feita unilateralmente sem o Convênio junto ao CONFAZ.

A compensação é uma técnica de verificação do imposto devido que se relaciona à atividade da empresa – em determinada mercadoria ou serviço. Assim, cabe ao contribuinte recolher apenas certa porcentagem referente ao ICMS, de acordo com o benefício legalmente disposto.

Concedido o benefício pelo Estado – e desde que obedecidas as condições e limitações previstas em Lei – o contribuinte tem o direito de postar em seu registro fiscal aquele determinado valor (percentual) como “crédito presumido”.

No Estado de São Paulo no artigo 62 e no Anexo III do RICMS-Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (Decreto nº 33.118 de 14/03/91) estabeleceu um crédito de 50% na saída do alho, neste sentido a título de exemplo;

Valor da operação	R\$ 10.000,00	
Alíquota aplicada	12%	
ICMS	R\$ 10.000,00 x 12%	R\$ 1.200,00
Crédito Presumido	50% = R\$ 600,00	
Valor efetivamente recolhido	R\$ 600,00	

Outra opção estaria na redução da base de cálculo, que ocorre o fato gerador, portanto nascendo a obrigação tributária e a consequente constituição do crédito, reduzindo-se apenas a base de cálculo. Essa é uma regra de diminuição de tributação que beneficia operações e prestações específicas, reduzindo em

determinado percentual o valor que serve para base de cálculo do ICMS. O benefício da redução da base de cálculo é apresentado no artigo 51 e no Anexo II do RICMS-Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de São Paulo.

No art. 1º do anexo II, firmados pelos Convênios ICMS-75/91, com alteração do Convênio ICMS-32/99, e ICMS-5/99, cláusula primeira, IV, 9, redução em 4% parte de Aeronaves e peças, a título de exemplo:

Valor da operação	R\$ 10.000,00	
Alíquota aplicada	12%	
ICMS	R\$ 10.000,00 x 12%	R\$ 1.200,00
Base de cálculo reduzida em 4%	R\$ 9.600,00	
ICMS	R\$ 9.600,00 x 12%	R\$ 1.152,00

Essa política adotada dá-se com base na administração tributária e é instituída pelo Poder Executivo, de forma que o administrador poderá reduzir e, conseqüentemente, incentivar determinados setores econômicos. Ao se falar em redução de base de cálculo e de alíquotas verifica-se que, em ambos os casos, são parciais, já que a exoneração total é verificada nos institutos isentantes e imunizantes.

Igualmente no crédito presumido a redução será concedida na fórmula utilizada para calcular o tributo devido, portanto, de acordo com os anseios do ente, aplica-se a redução – nos termos da sua legislação própria – com o intuito de atingir determinados objetivos que são previamente definidos.

Outra possibilidade é na redução de alíquota, em que o ente reduz o percentual a ser cobrado. Exemplo recente é o do IPI-Imposto Sobre Produto Industrializado. Por meio do Decreto 7.705, de 26-3-2012, publicado no DO-U, Edição Extra, de 26-3-2012, o Governo Federal prorrogou o IPI menor para a linha branca, além de reduzir as alíquotas do imposto incidentes sobre toda a linha de móveis, de 5% para 0; de laminados (pisos), de 15% para 0; papel de parede, de 20% para 10%; e de luminárias e lustres, de 15% para 5%.

Dessa forma, ao se comprar um móvel no Valor de R\$ 1.000,00 (mil reais), R\$ 5,00 (cinco reais) representa o IPI, todavia com a redução da alíquota não se pagaria esse valor.

De acordo com Coelho (2004, p. 185), “a alíquota é elemento de determinação quantitativa do dever tributário”. Deste modo, o que se pode diferenciar da redução da base de cálculo – onde ocorre a diminuição do valor sobre o qual se aplica o tributo – na redução de alíquota a busca é pela redução do percentual sobre o que se aplica no tributo. Em outras palavras, trata-se de alterar o modo de calcular determinado valor pecuniário do dever tributário, de modo que ocorra uma redução do *quantum* tributário.

Outro instituto que se pode verificar como uma forma de incentivo é o diferimento, que nada mais é do que o ente federativo proporcionar um adiamento da exigibilidade do crédito tributário, ou seja, caso o Estado-Membro, por exemplo, verifique a necessidade, adia-se a exigibilidade do crédito tributário para um momento posterior, ocorrendo a suspensão do pagamento do respectivo crédito.

Vale ressaltar que tal instrumento nada tem a ver com a data de pagamento. Nas palavras de Wolkweiss (*apud* PAULSEN, 2007, p. 897):

Nada tem o diferimento a ver com a data do pagamento do tributo. O que é legalmente diferido, para uma etapa ou fato posterior, é o cumprimento de toda a obrigação de pagar um crédito já configurado, quando então se somará ela, para fins de pagamento, ao valor do crédito relativo ao futuro fato gerador, no prazo para este fixado. O pagamento do crédito diferido se integrará, então, na nova obrigação que, no tempo, se sucederá, e que abrangerá o tributo relativo às duas etapas da circulação do mesmo bem ou objeto tributado. Exemplo: nas saídas de matéria prima de uma empresa a outra, para fins de industrialização por encomenda e posterior retorno (do produto pronto e acabado), ocorre o fato gerador do ICMS e do IPI, devendo eles serem satisfeitos, mas as leis ordinárias, criadoras desses impostos, autorizam que, tanto a remessa como o retorno, sejam feitos mediante diferimento (caso do ICMS) ou suspensão (caso do IPI), devendo, no entanto, ser satisfeitos quando da saída final dos produtos (já prontos e acabados), do estabelecimento encomendante, quando, então, o pagamento é feito abrangendo ambas as operações.

Assim como no crédito presumido, na redução de base de cálculo e de alíquota o fato gerador do tributo está presente, conseqüentemente nasce a obrigação tributária e a constituição do crédito pelo sujeito ativo. Todavia, neste caso – devido a uma imposição legal, de igual forma da mesma natureza do tributo que fora instituído – o pagamento é diferenciado, de forma que é adiada a sua cobrança devido ao fato de estar suspensa a sua exigibilidade. Portanto, enquanto outra determinação legal não dispuser sobre a volta da exigibilidade, o mesmo não poderá

ser cobrado pela Administração.

Outro recurso que pode ser utilizado como forma de guerra fiscal é a elisão que tem intenção de eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo, por meio de planejamento anterior a incidência tributária.

É por intermédio desses mecanismos e, principalmente visando concentrar o maior número de riquezas para dentro do seu território, que verdadeiros planejamentos tributários são realizados pelos entes federados, cujos objetivos são únicos de estimular a sua própria economia, sem qualquer preocupação com os dissabores daí decorrentes.

Tais políticas que visam atrair investimentos têm sido criticadas, devido ao fato de que na realidade não contribuem com a saúde financeira do estado, ligado a isso diversos estados brasileiros que cada vez mais vêm aumentando suas dívidas junto à União.

Outro fator que seria um problema é que os entes federados, na ânsia competitiva, acabam adotando políticas de atração de empresas de formas totalmente desplanejadas²⁷. Assim, benefícios indistintamente são concedidos a empresas de diversos setores, sem ao menos ser feita uma verificação de políticas compatíveis com as vantagens comparativas locais, por exemplo.

Deve-se levar em consideração que, nessa disputa pelas empresas, não há qualquer preocupação em verificar os interesses e origem da empresa, muito menos atitudes e atuação na sociedade. Em muitos casos, são beneficiárias grandes transnacionais, sem sequer ter sido feito por parte do ente um planejamento utilizando-se critérios que legitimem tais benefícios. Neste contexto o problema que surge é que esses *players* acabam pressionando os estados-membros por meio de barganhas e, conseqüentemente, com esta guerra fiscal quem lucra não é a sociedade, mas sim o sujeito particular.

O fenômeno da guerra fiscal surge enquanto um elemento que vai contra os anseios constitucionais da busca por um federalismo de cooperação. Tais iniciativas não apenas são prejudiciais para os entes participantes do embate, mas

²⁷ Colaborando com esta afirmação verifica-se que a redução do IPI no ano de 2012, não colaborou no fortalecimento do mercado de veículos pesados, já que a venda caiu 17% e a produção 40%, de acordo com dados da Anfavea (Associação dos fabricantes de Veículos), ao ponto da Mercedes-Benz do ABC-Paulista suspendeu os contratos de trabalho de 1.500 funcionários de agosto a novembro de 2012, ou seja, a política fiscal não alcançou os princípios da ordem econômica. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/economia/conteudo.phtml?id=1291507&tit=Setor-automotivo-discute-IPI-e-medidas-para-aumentar-venda-de-caminhoes>>. Acesso em: 05 nov. 2012.

também são prejudiciais à busca pelo sentimento de nação, que o federalismo de cooperação busca proporcionar.

Na seara social, a guerra fiscal preocupa de igual forma, pois se o Estado implantar uma política de benefício fiscal, ou irá demasiadamente sobrecarregar outros setores da sociedade ou irá diminuir a sua arrecadação, surgindo dois problemas sendo que o primeiro seria social, já que ocasionaria a falta de investimento e o segundo, que tal política seria inconstitucional, conforme se verificará.

3.3 O FINANCIAMENTO DO ESTADO E AS FUNÇÕES DO TRIBUTO

A maior parte de financiamento do Estado se dá por meio da arrecadação tributária e deve ser suficiente para permitir ao Estado que garanta recursos na persecução dos fins, que possibilitem sua atuação no que tange à distribuição de renda para induzir o desenvolvimento nacional, bem como colaborar na diminuição das diferenças regionais. Uma atividade financeira do Estado no intuito de almejar garantir as necessidades públicas.

O Estado moderno deve assegurar os direitos coletivos e individuais; ordenar as relações: capital e trabalho; organizar e garantir os meios de transporte, bem como a defesa externa e a segurança interna; e sustentar as relações financeiras, econômicas e comerciais. Como entende Friedman (1977, p. 15), quando trata do objetivo do governo, “sua principal função deve ser a de proteger nossa liberdade contra os inimigos externos e contra nossos próprios compatriotas; preservar a lei e a ordem; reforçar os contratos privados; promover mercados competitivos”.

Para essa atuação estatal, necessário se faz que as finanças, possibilitem a intervenção e assistência por parte do Estado. Como principais fontes históricas das finanças, têm-se a emissão de moeda (política extremamente perigosa, pois está intimamente ligada à questão da inflação), a receita proveniente da emissão de títulos (ligada ao endividamento estatal), aquelas oriundas da atividade do Estado-produtor (exceção no atual sistema brasileiro) e as de natureza tributária (provenientes dos recursos e transações entre os particulares).

Sendo assim, vale citar que:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. (MACHADO, 2007, p. 55).

Os tributos surgem com grande relevância para toda e qualquer sociedade. A instituição, arrecadação e fiscalização de tributos têm por primordial função carrear recursos para compor os orçamentos públicos, de modo a fazer frente ao custeio das finalidades do Estado. Entretanto, na contemporaneidade, a tributação pode ser utilizada com diferentes objetivos, entre eles, atuar na ordem econômico-financeira.

A tributação era vista como causadora de embaraços ao capital, conseqüentemente ao desenvolvimento. Sustentavam que não poderiam recair sobre o lucro, sob pena de inviabilizar o incentivo ao trabalho. Por outro lado, também não poderia recair sobre as heranças, já que poderia desvirtuar e/ou destruir os sagrados laços da família. Em seguida criou-se o argumento de que os capitais eram voláteis, por isso justificaria a não incidência, ou melhor, uma menor exigência no que tange à questão tributária. Para os capitalistas o que importava não era a incidência ou não do fisco, mas sim procuravam local onde havia segurança jurídica, já que os investidores (capitalistas) não poderiam realizar investimentos inseguros (BALEEIRO, 2010, p. 213 e 214).

Nesse contexto surge a primeira função do tributo, que seria financiar os fins públicos, visando à prosperidade e ao desenvolvimento. A incidência da tributação, principalmente sobre a renda, faz com que alguns indivíduos fiquem menos ricos, entretanto, este fato não diminui a renda nacional, a não ser na hipótese de tais valores serem utilizados fora das fronteiras do Estado, pelo contrário, com tal fato ocorre uma melhor distribuição das riquezas. Nesse sentido:

A tributação severa e progressiva das grandes fortunas e das grandes rendas, nos países que as realizaram, como a Inglaterra, os Estados Unidos, a Suécia, a Suíça e outros, teve como consequência a modificação da pirâmide da distribuição da riqueza individual: o vértice ficou truncado, diminuindo as fortunas excepcionais, mas elevou-se o padrão de vida das demais classes, quer porque recebessem rendimentos, quer porque a ampliação dos serviços públicos e da previdência lhes trouxesse outras vantagens e utilidades. (BALEEIRO, 2010, p. 216 e 217)

A fiscalidade surge como instrumento para expansão econômica dos países, principalmente os subdesenvolvidos. Essa função não é a única, haja vista a necessidade dos tributos serem utilizados como forma indutora e norteadora da Economia, devendo o problema da política fiscal ser analisado e debatido sob o viés do Estado Democrático de Direito, ou seja, levar em consideração todos os interesses envolvidos, não apenas os do Estado ou dos empresários.

Portanto, é na Constituição que tem alicerce a arrecadação por meio do Tributo. Todavia, as normas tributárias nem sempre surgem com a função única e exclusiva de financiar o Estado. Pelo contrário, muitas vezes são utilizadas como instrumento de intervenção econômica e social.

Nesse paradigma de função estatal e também nesse novo “ideal” da sociedade civil, o Tributo surge sim com o objetivo principal de arrecadar, porém, frequentemente é utilizado como meio de intervir na Economia. Também há casos em que é destinado ao custeio de atividades que *a priori* são de competência estatal, desenvolvidas por meio de entidades especialmente direcionadas a realizar tais funções (geralmente como forma de autarquia), como é o caso da Previdência Social, do sistema financeiro de habitação, da organização sindical, dentre outros.

Pode-se definir como três as funções primordiais dos tributos, que são a fiscalidade, a parafiscalidade e a extrafiscalidade.

Tratando-se da fiscalidade o tributo surge como instrumento arrecadador de receitas, estas sendo utilizadas no custeio das atividades estatais. Sendo considerado fiscal, quando objetiva-se arrecadar para custeio das funções estatais, neste caso não se leva em conta finalidades específicas, sejam elas sociais, políticas ou econômicas envolvidas.

Relativa à parafiscalidade, a tributação buscará custear atividades de cunho público, mas que são desenvolvidas por entidades paraestatais. Assim, é parafiscal aquele cujo objetivo é financiar determinadas atividades que não são próprias da estrutura estatal e que são desenvolvidas por entidades específicas. Como exemplo de tais paraestatais, encontra-se: a previdência social (INSS), a de fiscalização de profissões regulamentadas (OAB), dentre outras.

Na utilização do tributo com finalidade adicional, ou seja, utilizando o tributo para interferir no domínio econômico, tem-se a função de extrafiscalidade, dizendo-se ser aquela que busca além do financiamento, a interferência no mercado. Com isso, o Estado consegue incentivar ou desestimular determinadas

atividades, como exemplo, onerando ou desonerando a importação de determinados bens. Há casos onde se onera produtos nocivos à saúde (v.g. cigarros e bebidas).

Os tributos surgem como fomentadores dos preceitos constitucionais sejam eles utilizados em sua função fiscal, como instrumento arrecadador e estimulante das ações estatais, sejam nas suas funções parafiscal e extrafiscal, buscando atingir os objetivos do Estado indicados no texto da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Conforme visto, a Constituição brasileira tem como objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, garantidora do desenvolvimento, erradicação da pobreza e da marginalização, redução das desigualdades sociais e regionais, corroborando então na promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outros meios de discriminação (CF, art. 3º). Para que o Estado cumpra os fins sociais, faz-se necessária a existência de recursos e esses têm como principal fonte a tributação, Neste sentido é o entendimento de Estevan (2002, p. 55) “[...] *el tributo (o más concretamente el impuesto) constituye un presupuesto funcional del Estado social, en el sentido de que este último necesita de esse instrumento para poder realizarse efectivamente*”²⁸.

O Direito surge como um instrumento primordial de pacificação social, que estrutura um sistema de regulação (por meio de normas prescritivas), cujo objetivo seria equalizar os interesses sociais na busca de uma harmonização social e a conseqüente luta pelo funcionamento ideal da sociedade. Nesse sentido, as escolhas da atuação estatal deve se dar pela luta da pacificação social. Assim, os interesses públicos e privados devem servir de embasamento para a persecução desse objetivo, que é o da pacificação social.

Além da função fiscal, é na extrafiscalidade que o Estado encontra possibilidade de atingir os interesses sociais e contribuir para a harmonização da sociedade. Ela não foi utilizada no transcurso do Estado Liberal, haja vista a característica deste modelo econômico não intervencionista. Para tal Estado a Economia era preocupação dos particulares. Já no Estado Social a extrafiscalidade era utilizada de forma exacerbada, pois o Estado intervinha de forma excessiva na Economia e na sociedade como um todo.

²⁸ “o tributo (ou mais especificamente o imposto) é um orçamento de funcionamento do Estado Social, no sentido de que este último necessita daquele instrumento para desenvolver-se” (tradução livre).

No Brasil tal questão ganha reforço constitucional ao expressamente prever, na Constituição, Políticas Públicas dessa natureza, as quais possibilitam aos particulares verificar quais são os interesses de determinada sociedade, ou seja, por meio de ações governamentais é possível que uma empresa, por exemplo, saiba quais são os anseios sociais, relativos à questão econômica.

Na ideia de direcionar as condutas humanas, essas políticas não podem pretender moldar toda e qualquer conduta, mas sim apenas aquelas que são tidas como relevantes para atingir os princípios e direitos constitucionais. Isto significa que a tributação deve respeitar principalmente as liberdades e direitos individuais, tendo como parâmetro o bem-estar social neste ponto a importância do IDH, a título de exemplo a tabela abaixo demonstra a evolução do IDH nos períodos de 2005, 2006 e 2007:

	2005	2006	2007
Brasil	0,794	0,803	0,816
Região Sul	0,829	0,837	0,850
Região Sudeste	0,824	0,835	0,847
Região Centro-Oeste	0,815	0,824	0,838
Região Norte	0,764	0,772	0,786
Região Nordeste	0,720	0,733	0,749

Fonte: IDH. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pec/boletimregional/port/2009/01/br200901b1p.pdf>

A tabela demonstra as diferenças existentes nas regiões. Dessa forma verifica-se, por exemplo, que de 2005 a 2007 o IDH da Região Sul aumentou 2,5%, por contra partida a Região Nordeste subiu quase 4%. Com esses dados o Poder Público pode direcionar as suas políticas e atuações no sentido de atingir os fins da ordem econômica e do Estado.

Respeitados tais limites constitucionais, o tributo surge como um instrumento em potencial para harmonia social. Só assim, de fato haverá legitimidade em tal política, pois a tributação deve ser utilizada de maneira que respeite os direitos individuais e sociais.

Baleeiro (2010, p. 229-230), elenca alguns exemplos da tributação extrafiscal que são a tributação como forma de proteger a produção nacional, o

combate ao luxo, as medidas voltadas à saúde pública (tributação maior de produtos com valor nutricional menor), a fragmentação dos latifúndios, os incentivos às novas indústrias, o estímulo ao aproveitamento das áreas urbanas, dentro outros.

Os tributos são utilizados, no campo da extrafiscalidade, ou na majoração ou na desoneração tributária, para o qual tal atitude por si só desestimularia a prática de determinadas condutas.

Nesse sentido, dentro das práticas lícitas, procura-se distinguir as que mais atingem os anseios sociais, em outras palavras, distinguir aquelas práticas que vão de encontro com o interesse da sociedade, daquelas que são desinteressantes. Neste ponto, políticas são utilizadas no sentido de estimular ou não tais práticas.

Não há consenso nessa questão se, de fato, sempre que houver o aumento, necessariamente ocorrerá o desestímulo para o seu consumo, tendo em vista que existem outros fatores envolvidos, como, por exemplo, as questões relativas à saúde pública, dependência, conscientização etc.

De qualquer forma, a atuação do Estado nessa seara deve estar em sintonia com os anseios e objetivos constitucionais em que a busca deve ser a harmonia social.

Outro ponto de atuação são as Contribuições do art. 149 da Constituição (que podem ser no Domínio Econômico, Social ou Corporativo). Essas espécies tributárias têm a arrecadação diretamente relacionada a certas finalidades estatais e diferenciam-se da tributação extrafiscal, pois “[...] nessas contribuições a intervenção estatal não se dá pela simples instituição do tributo, mas sim pela atividade por ele custeada por tais contribuições”. (TAVARES apud DOMINGUES, 1998, p. 94).

A Constituição pátria de 1988 positivou diversos exemplos de possibilidades da tributação extrafiscal que, por sua vez, está condicionada à realização das finalidades materiais delimitadas no texto constitucional, por exemplo, os fundamentos da República (art. 1º da CF), os objetivos fundamentais (art. 3º da CF), os direitos fundamentais (art. 5º e 6º) e outros princípios que vão nortear a sociedade brasileira (art. 170, 206, 225, 226, entre outros da CF).

A Constituição, no que tange ao sistema constitucional (art. 146, II, c e d), estabelece que compete à Lei Complementar estabelecer regras gerais com o intuito de dar tratamento diferenciado a microempresas e a empresas de pequeno

porte, bem como a cooperativas, respeitando, portanto, o inciso IX do art. 170, a saber:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Relativo à concorrência (art. 170, IV da CF), o art. 146-A da CF prescreve como função extrafiscal do tributo influenciar e promover um equilíbrio concorrencial.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

No comércio exterior, positivam-se algumas prescrições, no sentido de impedir que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidam sobre as receitas decorrentes de exportação. Tal disposição é de extrema importância, pois o Estado brasileiro se trata de uma economia de mercado, que está acoplada no âmbito comercial internacional, e sem essa troca de produtos (importação e exportação), não seria possível assegurar o desenvolvimento nacional estampado no art. 3º, II da CF²⁹.

²⁹ Os seguintes dispositivos constitucionais consagram este ideal:

Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País; [...]

Os tributos têm de ser uniformes em todas as regiões do território nacional. Todavia, a própria CF ressalva a possibilidade de se incentivar determinadas regiões em prol de redução das desigualdades, indo de acordo com os objetivos fundamentais da República. Nesse sentido:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País; [...]

Dois impostos que constantemente são utilizados na função extrafiscal são o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). Alguns exemplos positivos seriam:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] § 3º - O imposto previsto no inciso IV: [...] I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; [...] IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) [...]

Além desses exemplos, existem outras situações que demonstram a possibilidade de intervenção do Estado.

Ao tratar da extrafiscalidade, um tema recorrente é o princípio da neutralidade, para o qual a atuação fiscal do Estado deve ser minimizada, de forma

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. [...] § 3º - O imposto previsto no inciso IV: [...] III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...] 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...] § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...] X - não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

a comprometer o menos possível a variação dos preços em decorrência deste fator tributário, pois a argumentação seria de que isto afetaria a eficiência econômica.

Na atividade econômica, vários são os fatores que compõem o preço final, e um deles é a tributação. A ideia de majoração ou minoração do tributo interfere nas escolhas dos agentes econômicos, que são atingidos de duas formas: a primeira é que o aumento do tributo diminui o poder de compra, pois faz com que os produtos sejam majorados, o que não é bom em um mercado competitivo globalizado, ou a outra forma estaria relacionada à evasão fiscal, em que se busca evitar ou minimizar a incidência do tributo (VALLÉ, 2000, p. 77).

Para tal princípio, ao tratar do aspecto tributário, o Estado deve ter limites e parâmetros, pois as medidas tributárias não podem interferir como elemento fundamental nas decisões dos agentes econômicos, no que concernem aos investimentos, ou até mesmo desestruturar o equilíbrio econômico. Nesse sentido, qualquer política estatal que esteja relacionada à matéria tributária (instituição, agravamento, supressão ou obrigações acessórias, diretas ou indiretas, etc.) deve intervir o mínimo possível no equilíbrio econômico, como forma inclusive de se evitar reações artificiais.

No sistema tributário nacional, o tributo não pode ser elemento de desequilíbrio. Isso significa que imposições desproporcionais ou benefícios exagerados poderão prejudicar e até em alguns casos inviabilizar o livre exercício. E mesmo ao se pensar no tributo na sua função fiscal verifica-se que ele é neutro na sua totalidade. Assim:

Com efeito, e ao contrário do que se chegou a pensar no século 19, os impostos, quaisquer que eles sejam, não são neutros do ponto de vista econômico e social. Pois, mesmo que o legislador se tenha preocupado exclusivamente com a obtenção de receitas fiscais, com a obtenção de meios para fazer frente às despesas públicas, ainda assim os impostos não são assépticos face à realidade econômica e social que tributam (NABAIS, 2003, p. 402).

Em que pese tais argumentações, não seria prudente sustentar que o princípio da neutralidade não existiria de maneira autônoma no universo jurídico, haja vista que ao se analisar os preceitos constitucionais, vários são os dispositivos que positivam mecanismos constitucionais, para que as leis tributárias não atentem contra o equilíbrio econômico, até porque tal princípio está intimamente ligado à

ideia de livre iniciativa e livre concorrência. Ademais, até o próprio sistema principiológico constitucional tributário acena para a neutralidade, tais como princípios da igualdade, universalidade e legalidade.

Nesse contexto, tem-se que o tributo, desde que respeite os princípios tributários, surge como fonte de realização dos fins estatais, já que necessário se faz a arrecadação de recursos financeiros. Ao se tratar do sistema jurídico brasileiro, verifica-se que todos os aspectos relativos aos tributos (instituição, definição, incidência, alíquota, contribuinte etc.) surgem de um direito público, que é assegurado constitucionalmente aos entes federados, estes que se manifestam seguindo os preceitos constitucionais.

Isso significa que a Constituição estabelece algumas limitações em relação às instituições tributárias. Por sua vez, os entes, dentro do seu Poder de Tributar - que se trata de um fenômeno político - o fazem de acordo com suas competências. Tal fato significa que na esfera da discricionariedade política e, respeitando os ideais democráticos, os tributos são criados ou não de acordo com os interesses políticos.

Quando o legislador constituinte divide as competências tributárias não é imposto ao legislador infraconstitucional o dever de instituir qualquer tributo. Existe, portanto, certo grau de liberdade conforme for mais conveniente³⁰.

Partindo-se dessa discricionariedade, verifica-se que, ao mesmo tempo em que a Constituição estabelece o poder de tributar, com ele está agregado o poder de não tributar, que pode ser exercido de duas maneiras: a) nas hipóteses em que é estabelecido (autorizado) pela Constituição poderes para instituir determinado tributo, todavia, o ente não faz. Exemplo claro dessa situação seria o imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII da CF), além de diversos outros casos, nos quais a União tem competência residual de não exercer o seu poder, e a segunda hipótese seria o caso em que, via de exceção, o legislador, após a instituição do tributo, retira a cobrança de um ou mais contribuintes ou até mesmo

³⁰ Neste sentido, tem-se que o poder de tributar é político: “o exercício do poder de tributar é fenômeno de caráter iniludivelmente político, como todos que se acham vinculados à natureza e às atribuições do Estado” (BALEIRO, 1997, p. 155); (FONTOUGE, 1962, p. 266 e 267) de igual monta destaca que “*la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción*” – “a faculdade ou a possibilidade jurídica do Estado, de exigir contribuições com respeito as pessoas ou bens que estão em sua jurisdição” (tradução livre).

determinada atividade econômica. Esse fenômeno é tratado como benefício ou incentivo fiscal pela doutrina.

É nessa segunda hipótese, devido ao seu caráter excepcional, que o presente estudo busca verificar como a extrafiscalidade pode contribuir com a estruturação das relações socioeconômicas.

3.4 EXTRAFISCALIDADE COMO FORMA DE ESTRUTURAÇÃO DAS RELAÇÕES SOCIOECONÔMICAS DIANTE DO PACTO FEDERATIVO

É a partir da estrutura tributária constitucionalmente positivada que se verificam dificuldades para solucionar alguns problemas veementes no federalismo brasileiro, isso porque há uma descentralização, todavia muitas vezes a preocupação não é com a harmonia do pacto federativo.

Dessa forma, uma das questões cruciais está na dificuldade de se conciliar a descentralização fiscal com as desigualdades regionais as quais podem ser provadas inclusive por meio do IDH; busca-se compensar com políticas de fundos de participações, todavia o ICMS surge no sistema brasileiro como o tributo que mais demanda receita.

Além desses fatores os Estados-Membros ignoram a recepção da Lei Complementar nº 24/75 e muitos incentivos são concedidos sem o efetivo crivo do CONFAZ, neste sentido, travam-se verdadeiras guerras fiscais, que em nada contribuem com o desenvolvimento sustentável.

O embrião de tais situações está nas desigualdades regionais e nas limitações de recursos que sejam eficientes para atenuá-las. Dessa forma, políticas são adotadas sob o argumento da autonomia dos Estados-Membros sem qualquer preocupação de que tais políticas sejam de fato públicas, já que se entende como pública aquela dotada de interesse público, o que não é o caso da maioria destas políticas.

A guerra fiscal gera a competição predatória, além de ter um custo social, pois ao travar a disputa tributária duas são as consequências, que é ou onerar outros setores demasiadamente ou diminuir a arrecadação. Em ambas as situações não há a busca pelo desenvolvimento sustentável, além de gerar insegurança jurídica à ordem econômica, pois se tal política não for realizada

seguindo as formalidades e as legitimações necessárias para instituí-las, poderá ser questionada judicialmente, causando transtornos aos jurisdicionados.

Uma das propostas para buscar resolver pelo menos os principais problemas, que afetam diretamente ao federalismo brasileiro, encontra respaldo no combate às desigualdades. Para tanto deve-se definir metas e prioridades governamentais, cujo objetivo estaria atrelado em políticas efetivamente públicas e também conciliar os interesses governamentais com os privados, o que só é possível com adoção de políticas estratégicas.

Com a globalização, verifica-se que deixou muito a desejar ações planejadas no intuito alcançar o desenvolvimento. Com base nisso os entes federados (Estados-Membros e Municípios) começaram a traçar planos, cujo viés era incentivar principalmente o desenvolvimento industrial. Com tais políticas ocorre certo desequilíbrio concorrencial e, conseqüentemente, nada colaborando com um efetivo desenvolvimento.

Colocam-se em pauta nas diversas reformas tributárias que são propostas, à título de exemplo, o projeto de resolução do Senado nº 72 de 2010 que acaba com a Chamada Guerra dos Portos, ao fixar alíquotas iguais para todos os entes federados.

Outras soluções legislativas apresentadas no intuito de harmonizar o pacto federativo são a eliminação do ICMS nas operações interestaduais, buscar uma variante das desonerações das operações interestaduais e transferir para a União a competência desse tributo.

Na primeira hipótese, a proposta é que o Senado Federal detentor da competência para fixar as alíquotas nos termos do art. 155, §2º, IV da CF, poderia reduzi-la a zero, todavia existe uma crítica de que tal desoneração causaria a elevação da sonegação, neste sentido:

A desoneração das operações interestaduais apresenta um efeito colateral grave: a possibilidade de elevação exacerbada dos casos de sonegação. O exemplo da Zona Franca de Manaus motiva essa previsão. Atualmente, as remessas de qualquer ponto do País para a Zona Franca de Manaus não são tributadas e isso tem incentivado a emissão de documentos fiscais que dão Manaus como cidade destinatária, sendo a mercadoria entregue em qualquer ponto do País. Compra sem nota fiscal representa venda sem nota fiscal. A desoneração do ICMS nas operações interestaduais possibilitará a indicação, na nota fiscal, de qualquer Estado como destinatário da mercadoria, e entrega em outro. É previsível que a sonegação poderá tomar rumos assustadores (MEDEIROS NETTO, 2003, p. 6).

A segunda solução é a cobrança do imposto na origem, todavia a receita das operações é transferida para o Estado destinatário. Tal sistema é mais simples aos jurisdicionados, entretanto a execução à administração estadual é mais difícil, já que depende de uma perfeita apuração dos montantes das relações interestadual para então montar uma câmara de compensação.

A terceira hipótese seria transferir à União a competência para legislar sobre o ICMS. Nesse ponto, umas das críticas gira em torno de que isso colaboraria ainda mais no enfraquecimento do sistema federativo, brasileiro.

A argumentação da unificação reside no fato de que por demasiadas vezes os entes federados unilateralmente implementam ações e muitas delas não alcançavam os resultados esperados, não colaborando com a redução das desigualdades aumentando os desequilíbrios do pacto federativo, já que tais ações não tinham o fim público como foco, mas sim favorecer determinados interesses.

Defende-se que o ICMS, por se tratar do principal meio de arrecadação do sistema tributário brasileiro, surge como um instrumento de (re) estruturação do pacto federativo, conseqüentemente como meio para se buscar o desenvolvimento regional.

Não se pode negar que as ações, quando tomadas unilateralmente, não colaboram com o desenvolvimento. O que se tem é o fato da necessidade de instrumentos que possibilitem um debate democrático e que verifique se de fato os benefícios que ali se propõe proporcionar são condizentes com o efetivo interesse público que lhe deve estar envolto.

Um dos pontos cruciais na manutenção da estrutura federativa está justamente na falta de igualdade dos entes federativos, que pode ser verificada ao se analisar o IDH de 2010 da ONU, com novos critérios, onde o Distrito Federal aparece em 1º lugar com 0,874 e Alagoas em último (27º) com 0.677³¹, que conseqüentemente os levam a uma mútua falta de cooperação e à exacerbação no campo competitivo (vale ressaltar que a competição entre os entes é saudável, mas não se pode admitir que essa competição sirva como instrumento de bloqueio ao desenvolvimento econômico-social da nação).

Ao percorrer o texto constitucional verifica-se, em várias passagens, que há uma constante proibição de qualquer privilégio ao se instituir a igualdade.

³¹ Disponível em: <<http://www.brasilecola.com/brasil/o-idh-no-brasil>>. Acesso em: 20 nov 2012.

Relativo à carga tributária, já que faz parte deste sistema normativo, de igual forma deve ser realizada de maneira a não levar a uma discriminação e consequente diminuição e/ou exclusão, consequentemente levando a um aumento na desigualdade, de quem quer que seja.

O Estado deve se preocupar ao utilizar a função extrafiscal do tributo pois este - como visto - interfere de maneira considerável nas relações sociais e também na economia. Portanto, se utilizado prudentemente, poderá configurar como um instrumento à promoção dos direitos fundamentais, em especial o direito à igualdade.

Verifica-se que haverá discriminação de acordo com cada situação em concreto, todavia tal discriminação não poderá ser arbitrária, ou seja, tratar-se-á os iguais como iguais e os desiguais como desiguais, na medida de suas desigualdades e é nesse ponto que deve ser utilizado estes critérios na busca da diminuição das desigualdades entre os entes federados.

A estrutura da discriminação deve seguir uma correlação lógica, abstrata e concreta:

A discriminação legal deve obedecer a esse tipo de estrutura para respeitar o Princípio da igualdade, de maneira que objetive a concretização de algum valor constitucionalmente reconhecido e legítimo a justificar o tratamento jurídico diferenciado. (BRAZUNA, 2009, p. 113)

Nesse ponto, o constituinte foi expresso ao vedar, no art. 5º, que os critérios referentes à origem, raça, sexo, cor e idade não podem ser utilizados como fatores para discriminações, ressalvadas as exceções legais trazidas no bojo do próprio texto constitucional, mas por contrapartida foi expresso ao permitir, por exemplo, dar tratamento diferenciado na busca pela redução das desigualdades sociais e regionais nos termos do art. 170, VIII da CF/88. Tendo como base os preceitos constitucionais, pode o legislador infraconstitucional se utilizar de discriminações em prol da realização dos valores constitucionais, todavia sem que outros valores sejam afetados. Assim:

São os Princípios da razoabilidade e da proporcionalidade que servem de ferramenta para a verificação dessa relação de coerência. Ou seja, a regra de discriminação será admitida na medida em que: (i) for adequada à consecução do objetivo a que se propõe (**adequação**), (ii) for necessária para essa finalidade (**necessidade**) e (iii) não houver meio menos gravoso para se promover o mesmo fim (**proporcionalidade em sentido estrito** ou **proibição do excesso**) – Grifos no original. (BRAZUNA, 2009, p. 114-115).

No que concerne à isonomia tributária, a própria Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão trata sobre do assunto, ao estabelecer, em seu artigo 13:

Para a manutenção do poder público e para o custeio da administração é absolutamente necessária uma contribuição de todos: essa contribuição deve ser igualmente repartida entre todos os cidadãos do Estado na proporção do seu patrimônio.

Nesse sentido, em que pese a Constituição brasileira ter disciplinado, em seu art. 5º, a igualdade, em outros artigos preocupou-se em positivizar a questão da isonomia tributária, ao vedar as seguintes discriminações:

- a) Art. 150, II: veda instituição de tributos desiguais aos contribuintes em mesma situação;
- b) Art. 150, II: veda discriminações tributárias entre os entes federados, salvo para equilibrar o desenvolvimento socioeconômico das regiões;
- c) Art. 151, I: deve instituir os tributos de maneira uniforme, salvo se for para prevenir desequilíbrios econômicos;
- d) Art. 152: veda a discriminação, em razão da procedência, entre os Estados, Municípios e Distrito Federal;
- e) Art. 173, II e §2º: proíbe a concessão de privilégios para empresas públicas e sociedades de economia mista.

Entretanto, a Constituição foi permissiva ao autorizar a discriminação em alguns casos específicos (como por exemplo no art. 151, I - equilibrar o desenvolvimento socioeconômico das regiões), o que deixa claro que na busca pela igualdade material, pode-se dar tratamento diferenciado na busca pela efetivação dos valores constitucionais, como por exemplo os princípios da ordem econômica (pleno emprego – art. 170, VIII da CF).

Isso porque historicamente tem-se colocado o Direito Tributário como camuflador da realidade de que o contribuinte vem sendo usado como instrumento de apropriação de riquezas de uns – mais fracos – em prol de outros – mais fortes e poderosos (NOGUEIRA, 1997, p. 77). Entretanto, faz-se necessária a utilização deste ramo do direito no intuito de uma “reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação” (NOGUEIRA, 1997, p. 78) – cumprindo o desejo constitucional. Nesse sentido deve-se buscar a sua utilização com o enfoque de promover políticas públicas, cujo objetivo é alcançar o ideal de Justiça Social. Desse modo, surge a extrafiscalidade.

É o Estado intervir no meio social com normas de indução, nos termos da classificação de Grau (2006, p. 150), neste caso induzindo comportamentos, ou também por outro lado premiando comportamentos que vão de acordo com determinados objetivos fixados.

Trata-se de inverter o olhar, ao invés de uma sanção punitiva, substituí-la por um incentivo ou prêmio, conseqüentemente estimulando a iniciativa privada a adotar determinadas políticas de ações afirmativas.

Em diversos países a área tributária vem sendo utilizada na sua função extrafiscal como instrumento de tais políticas. Vale citar o exemplo trazido por Pastore (2000, p. 157-176), que trata sobre sistema de reserva de vagas de emprego aos portadores de deficiências, que foi instituído na Europa no Século XX, cujo objetivo era acomodar os ex-combatentes da guerra que de alguma forma foram feridos. Portanto, na Alemanha, Áustria, França e Itália, foram postos sistemas de cota-contribuições, de modo que os empregadores que não preenchessem as cotas, por motivos mesmo que justificados, eram obrigados a contribuir com um fundo público, cuja função era justamente a reabilitação profissional dessas pessoas. Diversos são os exemplos nesse sentido.

No Brasil, a adoção de políticas de ações afirmativas é apenas um embrião, todavia, consegue-se verificar no ordenamento jurídico pátrio – principalmente no âmbito dos Estados-Membros - alguns exemplos, principalmente quando se trata da inclusão de portadores de deficiência no mercado de trabalho, o que demonstra que também pode ser utilizada como forma de diminuir as desigualdades regionais e sociais.

No plano federal, defende-se que medidas de ações afirmativas poderiam ser utilizadas na legislação tributária federal, com o intuito de incentivar as

empresas a adotarem políticas de inclusão social, que visem empregar as pessoas pertencentes a determinados grupos vulneráveis, como por exemplo, os afrodescendentes, mulheres, dentre outros. Nesse sentido, o Plano Nacional de Promoção da Igualdade Racial–PLANAPIR (Decreto Federal nº 6.872, de 04.06.09), prevê no seu primeiro eixo, relacionado ao trabalho e desenvolvimento econômico, almejar um sistema de incentivo fiscal às empresas que promovam a igualdade racial. De igual forma a Lei nº 11.770 de 09 de setembro de 2008, que institui o Programa Empresa Cidadã que institui incentivo fiscal às empresas que prorrogarem a licença maternidade por 60 (sessenta) dias.

Os benefícios fiscais devem estar condicionados a determinados comportamentos, nos quais as empresas atuam em setores que de fato necessitam de fomento, a título de exemplo Freire Junior (2012, p. 1) defende que se deve condicionar a isenção fiscal à contratação de indivíduos discriminados:

A empresa, então, que tiver determinado percentual de determinada categoria que sofreu discriminação terá um benefício fiscal. Ora, se a Constituição autoriza a adoção de isenções fiscais para a redução das desigualdades regionais, com muito mais razão é constitucional a adoção de isenções para diminuir as desigualdades vivenciadas pelos cidadãos brasileiros. Outra vantagem do regime é que a empresa precisaria manter esses percentuais de funcionários beneficiários sob pena de, se assim não proceder, não ter condições de continuar a usufruir da isenção.

Outro exemplo seria o Programa Universidade para Todos, o ProUni, instituído pela Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, que destina-se à concessão de bolsas de estudos integrais e parciais em cursos superiores de graduação ou sequenciais de formação específica, nas instituições privadas (com ou sem fins lucrativos, desde que o estudante concorrente a tal bolsa preencha alguns requisitos previamente definidos). Recentemente foi sancionada a Medida Provisória 559/2012 a qual prevê a possibilidade de 90% das dívidas relativas a tributos federais serem pagas por meio de bolsas do ProUni.

Tal política visa principalmente à universalização do ensino - que é um dos empecilhos ao desenvolvimento – as instituições, ao aderirem a esse programa, nos termos do artigo oitavo da Lei, estariam isentadas de diversos tributos federais, dentre eles destacam-se o IRPJ, o CSLL, o COFINS e o PIS.

A ideia de tal política não é só favorecer e aumentar a universalização do acesso ao ensino superior, mas também colaborar e cobrar para o comprometimento de determinados entes privados com a não segregação social de certos grupos vulneráveis, dessa forma colaborando com a busca da efetivação dos direitos fundamentais.

As ações afirmativas fiscais surgem como instrumentos que favorecem e estimulam o Princípio da Igualdade e, como visto, um dos principais problemas do sistema federativo brasileiro é justamente a desigualdade dos seus entes. Conclui-se que tais ações são formas de buscar a estruturação das relações socioeconômicas diante do pacto federativo. Todavia, tais políticas devem ser revestidas de legitimidade no que tange à área de aplicação, ou seja, apenas pode ser realizadas em áreas que careçam de desenvolvimento, por exemplo, bem como devem respeitar todos os preceitos legais e constitucionais, sob pena de não alcançarem os objetivos para os quais são instituídas.

4 LIMITES CONSTITUCIONAIS, LEGAIS E AS LEGITIMAÇÕES DOS INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS NO ICMS

Ao se tratar de guerra fiscal, verifica-se que esta pode acontecer no âmbito dos Estados-membros e Municípios, já que as benesses fiscais dependem do respeito à isonomia do pacto federativo e da autonomia de cada ente. Já a União tem autorização para conceder incentivos fiscais nos termos do art. 151, I da CF, como forma de equilibrar o crescimento socioeconômico das diferentes regiões do país. Todavia, o recorte metodológico do presente é analisar a disputa travada entre os Estados-membros e o Distrito Federal, no ICMS.

Para tanto, trabalhar-se-á com as ideias dos autores Paulo de Barros Carvalho (2012) e Ives Gandra da Silva Martins (2012). Serão verificadas as limitações constitucionais e legais à concessão dos benefícios, em seguida, abordados os incentivos sob o aspecto da competência tributária dos Estados-membros e Distrito Federal para, então, tratar da inconstitucionalidade dos benefícios concedidos unilateralmente, em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75, ao fim verificar as legitimações dos incentivos tributários.

O Brasil, como Estado Democrático de Direito, com compromissos de um Estado Social, justifica a carga fiscal elevada, mas sob o aspecto da intervenção, o Estado age como agente normativo, regulador, fiscalizador, incentivador e de planejamento.

Ao cumprir seu dever de fomentador por meio de incentivos – estes entendidos como instrumento de dirigismo econômico – pode representar uma diminuição da carga fiscal e da arrecadação, porém o risco da impossibilidade de cumprir com suas atribuições sociais indicadas no texto constitucional aumentam.

A ideia dos tributos é servir como fonte arrecadadora. Todavia, pode o Estado, no intuito de atingir seus fins, abrir mão de parte da arrecadação para incentivar práticas ou desenvolver determinadas regiões. Contudo, devem ser seguidos alguns requisitos autorizadores.

4.1 LIMITES CONSTITUCIONAIS

De acordo com o atual sistema jurídico constitucional, a guerra fiscal causa desacordos políticos, ensejando reflexo ao plexo de relações jurídicas que não vão de encontro ao princípio da harmonia previsto pelo constituinte de 1988, tendo em vista seu alto grau de complexidade. Nesse sentido, Carvalho (2012, p. 24):

Com efeito, não é fácil a articulação das competências que o constituinte estatuiu entre pessoas dotadas de autonomia legislativa, todas no mesmo nível de hierarquia jurídica: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Para fazê-lo, estabeleceu uma série de princípios, em complexa rede axiológica, buscando o equilíbrio de um sistema que foi concebido para movimentar-se de tal sorte que as aptidões para legislar sobre as diversas matérias não viessem a gerar conflitos desestabilizadores, que pusessem em jogo a integridade do conjunto.

Significa dizer que o fato dos entes federativos serem fontes produtoras de normas traz a necessidade de compatibilizar os interesses, ainda mais ao se falar no ICMS, cujo caráter é de exação nacional.

No entanto, o sistema tributário brasileiro tem uma organização normativa (CARVALHO, 2012, p. 24) de forma que, ao se observar pontos controvertidos, a busca deve-se dar nos preceitos constitucionais.

No caso específico da “guerra fiscal” (ICMS) existe um conflito entre as entidades tributantes, que respingam nos contribuintes e nas conseqüentes relações comerciais. Uma das grandes dificuldades de tal fenômeno reside no fato de que não se trata de um problema jurídico, mas também econômico e político em que de um lado os Estados-membros mais desenvolvidos acusam os menos desenvolvidos de utilizar de subterfúgios tributários no intuito de angariar empresas, e de outro a defesa é no sentido de que tais mecanismos são utilizados para a busca da concretização das distorções proporcionadas ao longo do desenvolvimento brasileiro.

Todo esse cenário causa insegurança jurídica, motivo pelo qual a Constituição Federal traz os princípios que devem ser obrigatoriamente respeitados, sob pena de serem medidas ilegais ou inconstitucionais.

Portanto, ao se considerar o direito como o plexo de proposições hipoteticamente criadas mediante o discurso do dever ser, modalizado pelo permitido, obrigatório e proibido, deve-se verificar o critério seletivo que o legislador adotou, pois:

Sendo objeto do mundo da cultura, o direito e, mais particularmente, as normas jurídicas estão sempre impregnadas de valor. Esse componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função do seu papel sintático no conjunto, acabam exercendo significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos segmentos (CARVALHO, 2012, p. 28)

Dessa maneira, os princípios são os critérios objetivos implementados, cuja função é limitar os objetivos, independentemente da norma.

A CF preceitua a autonomia ao positivizar o princípio federativo no seu art. 1º, entretanto, por vezes a União acaba invadindo a competência ao legislar seguindo as suas atribuições dos arts. 147 e 154 da CF. Nesse contexto, cabe ao ente insurgir contra tais regras, sob pena de não conseguir conviver de forma harmônica, esta que apenas é possível respeitando as prerrogativas e limitações constitucionais, o que se faz necessário, pois não há superioridade:

Não há superioridade entre as unidades federadas, assim como entre elas e a pessoa União. Cada qual desfruta de autonomia legislativa, administrativa e judiciária, rigorosamente certificadas no Texto Constitucional, e a prova jurídica desse caráter autônomo, além das competências privativas que o constituinte lhes outorgou, pode ser extraída de uma circunstância significativa: a intervenção federal nos Estados-membros. (CARVALHO, 2012, p. 33)

Dessa forma, entende-se que os princípios formadores do Estado brasileiro, isonomia, federação e autonomia, devem caminhar juntos envoltos numa só ideia: o Estado brasileiro.

Ao se falar em política fiscal, verificam-se alguns limites constitucionais, principalmente referente aos benefícios fiscais, destacando-se o princípio da legalidade, como princípio primordial na seara tributária, o princípio da igualdade nas relações fiscais e o princípio da livre concorrência que é um dos parâmetros para concessão dos benefícios.

As normas constitucionais estabelecem orientações, que devem ser observadas pelas pessoas e a primeira é o cânone da legalidade (art. 5º, II da CF), o qual postula a necessidade de existir uma Lei para que as obrigações sejam impostas, ao ponto que quaisquer imposições devem curvar-se a esta diretriz.

Carvalho (2012, p. 34) sintetiza a legalidade dizendo que não há obrigação sem lei anterior, sem subsunção do evento descrito e tais eventos devem corresponder aos prescritos, sem os quais não é possível regular a constituição do vínculo obrigacional.

Se, por um lado, tem-se a necessidade de uma lei anterior, deve-se verificar a origem dessa lei, em outras palavras, qual ente detém competência legislativa – esta entendida como aptidão de expedir regras jurídicas – para regular as condutas sociais, conseqüentemente criando direitos e deveres.

Dentro das faculdades legislativas figura a de editar normas tributárias, que devem conter a incidência e as providências necessárias à realização concreta dos direitos subjetivos inerentes. Conclui-se, portanto, que toda e qualquer norma tributária deverá ser realizada pela pessoa política de direito interno competente, inclusive as isentantes, por força do art. 150, § 6º do texto constitucional, que estabelece a necessidade de lei federal, estadual ou municipal para introduzir isenções, incentivos ou benefícios fiscais no direito posto.

Em matéria tributária rege o Princípio da Legalidade, ou seja, a sua disciplina é reservada ao direito positivo, portanto qualquer política estatal no sentido de deixar de arrecadar deve ser regida pelo Princípio da Reserva da Lei (*Vorbehalt des Gesetzes*), isto se origina da própria ideia do Princípio da Legalidade, constitucionalmente expresso nos arts. 5º, II e 150, I. E decorre de uma lógica em que não existe tributo sem lei, de igual forma não existe a desoneração. Destarte, o poder de não tributar (no sentido de não arrecadar), apenas poderia se manifestar por intermédio dela.

Nesse sentido, tratando de isenção tributária, Borges (2007, p. 38) explica que:

Não está consignado, no Brasil, como limitação constitucional ao poder de tributar, senão indiretamente, porque constitui mera implicação ou inferência do Princípio da legalidade tributária. Nos sistemas jurídicos da tributação vigentes em diversos países, entretanto são encontrados exemplos de formulação constitucional expressa do subPrincípio da legalidade das isenções. O Princípio da

legalidade da tributação (*nullum tributum sine lege*) não tem eficácia apenas sob o aspecto positivo do estabelecimento de tributos, mas também sob o prisma negativo da exoneração fiscal, porque, se inexistente tributo sem que a lei o institua, tampouco existe isenção tributária sem lei que a determine.

A segunda limitação é o Princípio da Igualdade (isonomia fiscal) que é um limitador ao poder de não arrecadar, ou seja, quando se fala em qualquer benefício ou vantagem a ser instituído pelo Estado para algum jurisdicionado, por decorrência lógica de uma análise sistêmica do ordenamento pátrio, verifica-se que a questão da isonomia fiscal esta implícita como condição.

Isso quer dizer que tal Princípio decorre do Princípio geral (da igualdade de todos perante a lei), que possui dois aspectos: o formal, que “consiste em impedir o desigual tratamento de pessoas, sob os mesmos pressupostos de fato” (BORGES, 2007, p. 43); e o material, que se relaciona à funcionalização da igualdade prescrita. Em outras palavras, tratar os iguais como iguais e os desiguais como desiguais. Portanto, para não afetar a isonomia (arts. 5º, *caput*, e I, 145, §1º e 150, II da CF), as políticas fiscais devem ser instituídas de forma genérica, o que significa dizer não pode ser específica a um sujeito e devem visar a busca pela igualdade material, a título de exemplo, pode-se utilizar a tributação como forma de desenvolver os entes federados com o IDH inferior e em setores que necessitem desenvolver-se, no intuito de manter um equilíbrio na federação. Por contra partida, políticas tributárias de incentivos utilizadas por Estados-membros em setores que são desenvolvidos ferem tal equilíbrio e não contribuem para o desenvolvimento da nação.

Com base nos princípios constitucionais relativos à ordem econômica, verifica-se que a concorrência deve ser assegurada nas relações econômica-sociais, de forma que as normas fiscais devem respeitar tais dispositivos. Prova disto o art. 146-A da CF prescreve uma regra permissiva, conferindo ao legislador infraconstitucional a competência para positivar parâmetros e condutas, que busquem prevenir desequilíbrio concorrencial. Permite ao legislador estabelecer regras diretas no sentido de induzir comportamentos, visando assegurar um estado de equilíbrio, para que a livre concorrência garanta que todos tenham uma vida digna, conforme os ditames da Justiça Social.

O legislador constituinte autoriza o infraconstitucional tributar, no intuito de prevenir desequilíbrios concorrenciais. Assim:

O artigo 146-A trata de autorização constitucional para que o legislador intervenha na ordem econômica por indução, com o objetivo de prevenir desequilíbrios concorrenciais, o que deve ser feito mediante o “estabelecimento de critérios especiais de tributação”. Ou seja, trata-se de autorização para o legislador infraconstitucional utilizar **normas tributárias indutoras**, com o objetivo de prevenir tais desequilíbrios. (BRAZUNA, 2009, p. 131) – grifo no original.

Critérios especiais devem-se utilizar como os padrões no ato de tributar, ou seja, utilizar da discriminação de situações ou sujeitos, para tributar menos ou mais gravosamente, desde que respeitadas as normas da isonomia e neutralidade tributárias com o intuito de assegurar o equilíbrio concorrencial. Todavia trata-se de uma prescrição constitucional que permite criar normas, visando estabilizar a concorrência, respeitando também as demais disposições legais, como ocorre com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Como visto, a ideia dos tributos é servir como fonte arrecadadora e pode o Estado, buscando atingir seus fins, abrir mão de parte da arrecadação para incentivar determinadas práticas ou desenvolver determinadas regiões, todavia seguindo os requisitos autorizadores.

Antes do advento da Constituição Federal de 1988, diversos incentivos eram concedidos sem qualquer transparência ou finalidade, visavam apenas o interesse particular de um determinado grupo.

Como consequência disso o constituinte instituiu que qualquer subsídio deve ser realizado por Lei específica e pelo ente federado que detiver competência. Nesse sentido é o art. 150, §6º da CF/88:

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Dessa maneira, apenas pode se instituir incentivo de natureza fiscal desde que seja feito por uma Lei específica. Como consequência, a revogação do incentivo também deve ser decorrente de Lei. Existe uma exceção quando se trata de isenção do ICMS, pois deve ser feita mediante a elaboração de uma Lei

Complementar – art. 155, §2º, XII, “g” da CF, daí decorre a obrigatoriedade de se observar a Lei Complementar nº 24/1975, assim:

Se bem que a Carta magna confira aos Estados e ao Distrito Federal a atribuição de instituir o ICMS (art. 155, II), esse mesmo estatuto prescreve a necessidade de lei complementar para preservar a uniformidade e harmonia do ordenamento jurídico-tributário (art. 146, I a III). E é exatamente objetivando o funcionamento do sistema que o constituinte atribui à lei complementar a função de dispor sobre uma série de elementos indispensáveis à percussão jurídica do ICMS (art. 155, § 2º, XII) [...] (CARVALHO, 2012, p. 53)

No caso do ICMS, verifica-se que a competência é dos Estados-membros e do Distrito Federal (art. 155, II da CF) e a regra-matriz, dá-se da seguinte maneira:

Hipótese:

- critério material: realizar operação relativa à circulação de mercadorias;
- critério espacial: âmbito territorial do Estado ou do Distrito Federal;
- critério temporal: momento da saída da mercadoria.

Consequência:

- critério pessoal: sujeito ativo: Estado ou Distrito Federal; sujeito passivo: o comerciante que praticou a operação relativa à circulação de mercadoria;
- critério quantitativo: base de cálculo: valor da operação de circulação de mercadorias; alíquota: aquela prevista na legislação do imposto, oscilando de acordo com a circunstância de ser operação interna ou interestadual.

O esquema da regra-matriz é uma fórmula simplificadora, todavia, ao se construir sua estrutura lógico-semântica é preciso pensar em atingir o maior número de dados da realidade, tendo o legislador certa discricionariedade, limitada ao texto constitucional.

Dentro dessa limitação tem-se a não cumulatividade, em que o art. 155, §2º, I da CF estabelece ser o imposto “não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal” e o inciso III do mesmo artigo que poderia ser “seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

Neste sentido, concedido um benefício fiscal – crédito presumido, por exemplo – é direito do contribuinte tê-lo descontado na operação seguinte do

ciclo de produção e é nesse ponto que se dá a discussão dos incentivos concedidos unilateralmente.

Trata-se de princípios que possuem grande carga axiológica, que direcionam o sistema. Dessa forma, o da não-cumulatividade visa objetivamente assegurar a justiça da tributação, respeitando a capacidade contributiva dos súditos e a uniforme distribuição da carga tributária, no intuito de que a atividade fiscal do Estado não provoque distorções historicamente conhecidas, como a tributação em cascata disciplina e neutraliza a natureza econômica, possibilitando o direito ao crédito do imposto àqueles que circulam a mercadoria nos diversos processos produtivos.

A seletividade por contrapartida tem caráter subjetivo, pois visa à implementar a igualdade, respeitar a capacidade contributiva, negar o confisco e conduzir as atividades de acordo com os anseios sociais. Carvalho (2012, p. 62) afirma que:

O cunho de essencialidade que se atribui às mercadorias é construção da experiência cultural de cada povo. Tudo isso nos leva a admitir a lassidão do quadro de possibilidades significativas conduzidas por esse valor constitucional, sabendo que seu emprego normativo será uma função da ideologia de quem legisla e, sobretudo, de seus interpretes. Distribuir mercadorias e serviços, sob inspiração do princípio da essencialidade é, decididamente, uma tomada de posição político-ideológica, sobre a qual só se pode discutir em termos também político-ideológicos, portanto, em alto grau de subjetividade.

Tendo em vista o caráter nacional do ICMS verifica-se a necessidade de seguir o princípio da solidariedade e da incidência homogênea, estes que são consectários do próprio pacto federativo.

Devido à importância, reservou-se à Lei Complementar o dever-poder de instituir matérias relacionadas à ordem fiscal de forma que se conclui que o poder constituinte elegeu tal modo de positivação das normas tributárias como forma de compatibilizar os interesses locais, regionais e federais, sendo estas de duas formas, que são dispostas sobre regras gerais de direito tributário e como veículo deliberativo disciplinador de certas matérias.

A Constituição, ao instituir o princípio da não-cumulatividade no ICMS, visa orientar os Estados-membros no momento da instituição do tributo e aos interpretes na aplicação do direito a observância dessa diretriz básica, sob pena de

ferir a homogeneidade do imposto. Cria-se o direito ao crédito do ICMS que torna efetiva a não-cumulatividade. Nesse sentido:

Para tornar efetivo o princípio da não-cumulatividade, conduzindo a tributação aos valores que pretende realizar, exige-se, em cada elo da cadeia de circulação, a compensação entre a relação do direito ao crédito (nascida com a entrada do produto) e a relação jurídica tributária (que surge com a saída da mercadoria). (CARVALHO, 2012, p. 64).

O que se verifica é que o direito ao crédito do sujeito adquirente origina-se de uma norma instituidora de tal crédito (regra-matriz do direito ao crédito), o que significa que surge o direito subjetivo do contribuinte ao crédito do imposto e esses créditos podem se originar de benefícios fiscais. Nesse contexto e, levando-se em consideração o caráter nacional do ICMS é que surge a necessidade de se respeitar as disposições constitucionais e tratar como inconstitucional os benefícios concedidos de forma unilateral.

4.2 LIMITES LEGAIS

Relativo aos limites legais à concessão de incentivos, deve-se observar os preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal, da Lei Complementar nº 24/1975 e do CONFAZ, pois apenas observando esses preceitos legais é que se pode, efetivamente, assegurar a segurança jurídica esperada pelos agentes privados.

Dentro desse contexto surge a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000), cuja função primordial é instituir/positivar um regime de gestão fiscal responsável³² e, dessa forma, regulam-se os artigos 163 a 169 da Constituição Federal de 1988.

4.2.1 Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei Fiscal surge no meio do clamor social por moralização da administração pública financeira, com mecanismos, que são frutos de um sentimento

³² A respeito da responsabilidade: "Responsabilidade na gestão pública significa zelo e rigor no tratamento das finanças com o máximo de eficiência e, principalmente, priorizando o planejamento da ação governamental" (BERNARDES, 2008, p. 15).

de responsabilidade e moralidade no que tange à coisa pública. Dessa monta, a legislação positivou infraconstitucionalmente – relativos às finanças públicas brasileiras – os princípios da razoabilidade, eficiência, moralidade e probidade administrativa, também conhecida como Lei de Responsabilidade Moral, cujo objetivo é reeducar os administradores públicos, de forma a utilizar o dinheiro público de acordo com o interesse coletivo, conforme o disposto no artigo 1º, que visa estabelecer “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”.

Há muito tempo o cenário brasileiro carecia de uma legislação que positivasse metas cujo objetivo fosse adotar critérios de eficiência e seriedade. Por sua vez, ao agente público incumbe organizar as suas respectivas administrações e adotar um orçamento factível e com metas, estas que devem passar pelo crivo do debate democrático dos parlamentares.

Isso faz com que os administradores não se preocupem apenas com o endividamento público, que foi regra ao longo da história brasileira, mas também com a arrecadação, já que o aumento de gasto fica condicionado às medidas de compensação, sejam por meio de novos impostos ou adotando estratégias de gestão e a luta pelo combate à sonegação.

Outro ponto que gera vários embates sociopolíticos é a fixação das despesas com pessoal. Nesse sentido, alguns problemas emergem, como por exemplo, a greve recente dos Servidores Públicos Federais (2012).

A LRF é considerada como uma Lei de Ordem Pública³³, o que significa que os efeitos – por terem sido imediatos – atingiram inclusive os orçamentos que antecederam à vigência da Lei, criando diversos embates jurisprudenciais sobre o tema, utilizando-se como argumento que a aplicação da lei, por exemplo, nas licitações já realizadas, afetaria o ato jurídico perfeito.

Trata-se de uma legislação que se originou de cobranças internacionais, posto que possui um caráter eminentemente moralizador, surgindo como um instrumento para busca do ajuste fiscal e da estabilidade monetária, visando ao desenvolvimento sustentável.

³³ Colaborando com esta tese, eis a seguinte decisão: "O Superior Tribunal de Justiça, em linha de compatibilidade com a doutrina, desenvolveu consistente linha de suporte jurisprudencial à aplicação imediata, ainda que analítica, de "normas de direito econômico, que se revestem de atributos de normas públicas", que poderiam atingir contratos em curso (Rev. STJ, ano 3, n.º 21, pp. 223-517).

Para reduzir o *déficit* público e alcançar estabilização da dívida pública surge a Lei como um instrumento destinado a consolidar o Programa de Estabilização Fiscal, que se originou por pressões de organismo internacionais coordenados pelo Fundo Monetário Internacional, na ideia de enxugar a máquina estatal.

Nesse contexto, duas linhas têm que ser consideradas. A primeira ligada à redução dos gastos com pessoas e despesas com a dívida, que conseqüentemente impossibilitam o aumento das despesas de capital, relativas a investimentos, conseqüentemente comprometendo a qualidade de vida futura, notadamente não alcançando um desenvolvimento sustentável.

De outra monta, buscou-se aperfeiçoar os métodos arrecadatários ao condicionar, por exemplo, a concessão de incentivos tributários, estes entendidos como qualquer atitude que gere a redução indiscriminada de tributos.

No entanto, a Lei de Responsabilidade Fiscal não se limita em conter os *déficits* públicos e o endividamento vai além ao contemplar critérios e diretrizes para a elaboração do orçamento, bem como a sua execução e avaliação, ou seja, trata-se de um instrumento de controle bem abrangente no plano nacional.

Relativo ao orçamento utiliza leis orçamentárias vigentes no ordenamento pátrio – Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei do Orçamento Anual (LOA), estende a imposição dessas normas aos demais entes federados (Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios) e acrescenta a obrigatoriedade de na LDO se incluir um Anexo de Metas Fiscais, este que deverá contar com previsões relativas às receitas e despesas, bem como os resultados nominal, primário e o montante da dívida para o exercício do qual a LDO é referente e os próximos dois anos subsequentes.

Outra imposição é o Anexo de Riscos Fiscais, que deverá avaliar os possíveis acontecimentos, podendo impactar nos resultados fiscais, além de um importante instrumento positivado pela LRF, que é a obrigatoriedade do Poder Público apresentar um demonstrativo de compatibilidade do orçamento com as metas que forem previstas no Anexo.

Com isso, verifica-se que a Administração Pública ganha em termos de transparência, principalmente no processo de elaboração dos orçamentos. Conseqüentemente, devido a tais imposições, haverá consistência entre objetivos e execução.

Os gastos públicos foram drasticamente limitados, seja com pessoal ou com endividamento público, criando a necessidade de elaborar mecanismos para corrigir eventuais distorções. Caso ocorra um *déficit* na conta pública, o ente federado não poderá fazer empréstimos para cumprir as metas, salvo se decorrer de dispositivos legais ou constitucionais (como, por exemplo, o percentual mínimo de investimento na saúde). Isso significa que se o governo gastar mais do que arrecadar, apenas em casos excepcionais poderão ser feitos empréstimos (financiamentos internos e externos). Daí a necessidade de se ter um planejamento, por meio das leis orçamentárias e dos anexos exigidos pela LRF.

Criou-se a “Regra de Ouro”, que impede adquirir empréstimos cujo objetivo seja gastar nas despesas correntes, isto significa que limita tais operações a cada exercício. Foram criados mecanismos específicos para ano de eleição, visando acabar com a ideia de usar o orçamento como arma de palanque.

Finalmente, a lei é pedagógica porque exige transparência e há a obrigatoriedade de tornar público no fim de cada semestre por Relatório Resumido de Execução Orçamentária. Obrigatório não apenas ao Executivo, mas também ao Legislativo e ao Judiciário.

A Administração Pública, no Brasil, busca romper com a burocracia estatal. Todavia, sem negar os seus princípios, novas formas de administração vêm sendo aplicadas no intuito de acompanhar o desenvolvimento e as novas demandas oriundas da globalização da economia mundial.

Um dos pontos a se considerar em toda administração é o excessivo e sem qualidade gasto do Estado, já que para um desenvolvimento sustentável um dos primeiros pontos seria a racionalização dos gastos. Ao Estado cabe funcionalizar suas atribuições, tendo como princípios o interesse público e o interesse do cidadão e não agir como um mero órgão de Poder. Nesse sentido positiva-se o princípio da eficiência no art. 37 da CF/88.

Assim, começa-se a verificar a necessidade de que o Estado planeje as suas ações e busque o equilíbrio das contas – entendido como equilíbrio orçamentário, financeiro e patrimonial. Isso não significa dizer que se trata de uma obrigatoriedade constitucional manter o equilíbrio, até porque o desequilíbrio momentâneo em determinadas situações concretas e específicas pode até ser necessário, por exemplo, numa epidemia, conforme aconteceu com a Gripe A de 2009, o Estado poderia ter gasto além do planejado visando à assegurar a saúde

pública. O que se busca com o planejamento é que, nesses casos de desequilíbrio, o poder público possua condições patrimoniais para suportá-lo e voltar ao estado *a quo*.

Dessa forma planejar, antes de tudo, é assegurar que as contas do Estado estejam equilibradas ao ponto que, caso ocorra algum evento, não irá prejudicar o orçamento do país – esta é uma das ideias da LRF - principalmente ao tornar obrigatórios os anexos referentes aos riscos fiscais e de reserva de contingência.

Uma importante alteração constitucional se deu por intermédio da Emenda Constitucional nº 19/1998, a qual acrescenta aos princípios basilares da administração pública o Princípio da Eficiência, o que não significa que esse princípio se sobressai aos outros. Pelo contrário, busca-se uma administração com base na verificação dos resultados das políticas adotadas (ideia de custo-benefício ao cidadão), observando também os demais princípios constitucionais da moralidade, impessoalidade, legalidade e publicidade.

O Princípio da Eficiência é formal, sendo necessário focar alguns parâmetros e é neste ponto que o planejamento é importante, porque apenas consideram-se eficientes as atitudes planejadas.

Outros parâmetros são os indicadores de desempenho dos programas de governo, a serem divulgados no Plano Plurianual. Ressalta-se que, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal, a divulgação, inclusive em meios eletrônicos dos planos, leis e orçamentos anuais são obrigatórios (art. 48, parágrafo único).

Portanto, verifica-se que há necessidade de aplicar a nova sistemática de planejamento na Administração - entendida como atividade de dirigir, organizar e controlar de acordo com objetivos previamente estabelecidos – até mesmo porque a burocracia de boa parte dos entes federados instaurou-se numa sociedade que não era tão complexa quanto a atual, de modo que as alterações positivas implantadas obrigam aos agentes, nos diversos níveis federativos, que governem de acordo com a problemática socioeconômica local.

Isso não significa necessariamente antever uma situação, mas sim, com base em dados e perspectivas, adotar medidas estratégicas, como forma de tornar o Poder Público mais eficiente. Daí a importância do plano plurianual e demais instrumentos de controle dos programas governamentais.

Nesse contexto, verifica-se que para existir uma estratégia necessário se faz a presença de algumas características, tais como verificar e diagnosticar a maneira como se encontra a coisa pública e as principais dificuldades da sociedade, definir as prioridades políticas ao se analisar o ideal fundamental da administração e, com base nisso, definir escalas de prioridades e viabilidade, calcular as dificuldades e propor ações estratégicas resolutivas, bem como instituir metas (datas e prazos) para atingir os resultados, no decorrer da ação verificar e avaliar os resultados e planejar novamente diante de imprevistos.

Planejar é muito mais do que uma mera etapa, trata-se de um processo constante tendo em vista a necessidade de corrigir eventuais distorções e/ou impossibilidade de seguir o planejado.

No Brasil não se tem uma cultura, por isso há necessidade de normas impositivas principalmente no âmbito da administração pública. E é nesse contexto que o art. 4º, I, “e” da LRF estabelece que o Plano Plurianual deva anualmente ser revisto, sob pena da impossibilidade de controle interno (nos termos do art. 74, I da CF/88), o que significa que este plano – devido à sua atualização – deve ser relativamente flexível.

Nessa sistemática, verifica-se que a Lei Complementar nº 101/2000 e também a Portaria nº 42 do Ministério de Orçamento e Gestão, instituem princípios e ao Estado compete buscar resultados, que levem à funcionalização das metas políticas, de maneira que a Administração Pública – nesse caso cada ente federado, nos termos do art. 3º da Portaria nº 42/99 – deve planejar suas ações tendo com base no Princípio Constitucional da Eficiência. Ou seja, as metas governamentais devem ser propostas com o propósito de resolver determinadas demandas sociais, tendo em vista a diferença das dificuldades encontradas, considerando que no planejamento surgem as políticas públicas, dentre elas as de natureza tributária, como forma de alcançar os objetivos do Estado.

Com base no planejamento e na busca de enfrentar crises financeiras que permeiam o mundo, são necessárias políticas públicas que busquem o desenvolvimento socioeconômico, dentre elas têm-se as políticas fiscais que, devido ao seu caráter econômico, devem seguir os preceitos constitucionais e infraconstitucionais, sob pena de não gerar segurança jurídica ao domínio econômico.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000), cuja função primordial é positivar um regime de gestão fiscal responsável³⁴, regulando os artigos 163 a 169 da Constituição Federal de 1988.

Um dos objetivos da LRF é o equilíbrio entre receitas e despesas, que está estritamente ligado à ideia de política fiscal³⁵, ou seja, na ação tributária o fisco deve atentar-se à necessidade de cumprimento das normas e obrigações que recaem sobre o Estado, por isso “envolve a ação tributária conjugada com os esforços no campo financeiro em busca do equilíbrio orçamentário decorrente da programação de governo” (NASCIMENTO *in* MARTINS; NASCIMENTO, 2009, p. 25).

Portanto, condiciona-se a abdicação da arrecadação a alguns requisitos:

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

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

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

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

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

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

³⁴ A respeito da responsabilidade: “Responsabilidade na gestão pública significa zelo e rigor no tratamento das finanças com o máximo de eficiência e, principalmente, priorizando o planejamento da ação governamental” (BERNARDES, 2008, p. 15).

³⁵ Política Fiscal: “Corresponde à ação do Estado quanto aos gastos públicos e à obtenção da receita pública. Sua área de ampliação acompanhou o crescimento do papel do Estado e do setor público na demanda efetiva de bens e serviços, uma vez que a atividade fiscal afeta o poder aquisitivo dos diferentes segmentos da economia e da sociedade, bem como os tipos de bens e serviços que serão produzidos e consumidos” (SANDRONI, 1994, p.140).

- I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;
- II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

O artigo supracitado refere-se à renúncia que, por sua vez, significa desistência de determinado direito, que no presente caso seria o de arrecadar por intermédio do tributo e é feita por meio de uma política extrafiscal, instituída por meio de um incentivo fiscal, entendido como um instrumento utilizado pelo Poder Público, como forma de desenvolver determinada localidade ou até mesmo estimular ou desestimular determinadas atividades. Tais ações se dão pela abdicação da arrecadação, que produz o mesmo efeito das despesas públicas.

Tendo em vista que o ideal da Lei de Responsabilidade Fiscal parte do pressuposto do equilíbrio e planejamento financeiro, toda renúncia deverá estar prevista nas respectivas leis orçamentárias, bem como deverão estar previstas medidas compensatórias. Isso quer dizer que, para alguém receber tal benefício, outros jurisdicionados terão suas contribuições majoradas³⁶.

Em decorrência da tripartição dos poderes e do comando que daí decorre, há o controle do Legislativo em termos de fiscalização, quando ocorrem as renúncias fiscais.

As renúncias têm algumas funções, de acordo com os objetivos do Estado insculpidos na Constituição. A primeira forma é por intermédio de Políticas Sociais³⁷, de natureza distributiva, em que a Administração apoia entidades que não têm fins lucrativos que atuem na esfera pública não-estatal³⁸.

³⁶ No presente caso a Administração Pública pode reavaliar, tal ideia decorre até mesmo do Princípio da Neutralidade, pois caso tal política esteja influência de forma negativa a atividade econômica, esta política poderá ser revista. Sobre a revisibilidade: "Há previsão constitucional no sentido de que os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios poderão promover a reavaliação de todos os incentivos fiscais de natureza setorial concedidos em desacordo com as normas pertinentes, sem prejuízo dos direitos adquiridos, propondo, para a consecução daquela finalidade, as medidas cabíveis junto aos Poderes Legislativos. Isso é o que disciplina preceito estatuído em capítulo do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias" (NASCIMENTO in MARTINS; NASCIMENTO, 2009, p. 101).

³⁷ Vale citar que a intervenção por meio de incentivos, "[...] pode ser qualificada como espécie do gênero de ações públicas de fomento, que poderão estar dirigidas, também, para as atividades econômicas de interesse público. Entre as possíveis modalidades têm-se subsídios, isenções, financiamentos diferenciados e estímulos à exportação" (KEMPFER; CANDIL in FACHIN; BANNWART JÚNIOR; 2012, p. 124)

³⁸ "Partindo dos ensinamentos de Luiz Carlos Bresser Pereira, quem propôs a reforma administrativa do Estado, é possível elencar quatro problemas a serem enfrentados para promover a eficiência na prestação dos serviços públicos: delimitação do tamanho do Estado; a redefinição do papel regulador do Estado; recuperação da governança, no sentido da capacidade financeira de implementar as decisões políticas tomadas pelo governo; e, o aumento da governabilidade, ou

Tais Políticas Sociais se dão por meio de isenções de tributos, deduções do imposto de renda, tratamentos diferenciados para algumas atividades econômicas e outras voltadas ao trabalho e financiamento imobiliários. Exemplo recente foi a aprovação da Lei nº 12.688, de 18 de julho de 2012 que, dentre outros assuntos, institui o Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento de Ensino Superior, que permite às Instituições de Ensino Superior converter em até 90% a dívida fiscal federal em bolsas de estudo do Programa Universidade para todos.

Outra forma de renúncia se dá por intermédio de Subsídios Regionais, que serve para colaborar com o processo produtivo de determinada região. Estas políticas surgem com o intuito de desenvolver as regiões com menor desenvolvimento, todavia, essa política tem que ser gradual e por prazo determinado ou pelo menos determinável, sob pena de ferir o Princípio da Isonomia, conseqüentemente sendo inconstitucional.

Alguns benefícios que são setoriais, como por exemplo o industrial, agropecuário ou de serviço e o comércio exterior, recebem incentivos sob o argumento de que geram empregos. Surgem como forma de facilitação nos empréstimos, financiamentos de programas, que visam assegurar à agricultura familiar, o adimplemento das dívidas em casos que haja perda da colheita etc.

Fica claro o porquê das imposições limitadoras à concessão de qualquer benefício ou incentivo, pois para existir tal política deve estar presente o interesse público, ou seja, por meio de um planejamento da ação governamental, verifica se a política será eficiente para alcançar determinado objetivo, isto porque se não for assim o ente federado não pode abrir mão da receita tributária, já que existem os princípios da generalidade e universalidade no Direito Tributário, pelos quais todos devem pagar os respectivos tributos, assim como os bens, serviços e rendas devem sofrer a incidência.

Exemplo constitucional da possibilidade de se renunciar à parcela da receita é o incentivo do art. 151, I da CF/88, que se destina ao equilíbrio socioeconômico das diversas regiões, porém vale ressaltar que tal mandamento não pode ser utilizado como uma verdadeira guerra tributária.

seja, capacidade política do governo de cumprir suas responsabilidades e de intermediar interesses públicos e privados, para garantir sua legitimidade." (CHENSO; BASSOLI, 2011, p. 8688)

Trata-se de um instrumento, cujo objeto é o planejamento das finanças públicas. Assim, o que se verifica é que a origem de tal objeto não seria beneficiar o jurisdicionado, pelo contrário, conforme já exposto o objetivo seria planejar, no sentido de efetivamente buscar um equilíbrio nas contas públicas e sempre que necessário – e desde que legalmente aceito – utilizar dessas políticas fiscais como forma de (re)estruturar o pacto federativo e socioeconômico e não conforme é o mais comum, utilizar-se de tais políticas – por meio de *lobbies* e coisas do tipo – com o intuito de ter maior eficiência no mercado, ou melhor dizendo, maximizar os lucros e muitas vezes beneficiar este ou aquele setor, ferindo diretamente a espinha dorsal concorrencial (art. 170, IV da CF/88).

Desta monta, a LRF, principalmente com os mandamentos dos incisos I e II do art. 14, visa à dificultar concessões de quaisquer incentivos que seja por encomenda dos interessados, já que tal política está condicionada a uma prévia ação de planejamento na Lei Orçamentária Anual (art. 12 da LRF), sendo requisito que não afete os resultados fiscais contido na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A segunda limitação é o inciso II, que estabelece a necessária prescrição de medidas de compensação, ou seja, para se renunciar a determinada receita, devem ficar claras as medidas que serão adotadas, no sentido de compensar a ausência ou diminuição da arrecadação e, nos termos do §2º, apenas poderá entrar em vigência o incentivo e benefício quando da decorrência da medida de compensação.

A Lei nº 9.995 de 25 de julho de 2000, que trata das diretrizes para a elaboração de leis orçamentárias, preocupou-se com a concessão e também ampliação de incentivo. Nesse sentido foi taxativa ao prescrever que depende de renúncia de receita:

Art. 66. A lei ou medida provisória que conceda ou amplie incentivo ou benefício de natureza tributária só será aprovada ou editada se atendidas as exigências do art. 14 da Lei Complementar no 101, de 2000.

Parágrafo único. Aplicam-se à lei ou medida provisória que conceda ou amplie incentivo ou benefício de natureza financeira as mesmas exigências referidas no caput, podendo a compensação, alternativamente, dar-se mediante o cancelamento, pelo mesmo período, de despesas em valor equivalente.

Art. 67. Na estimativa das receitas do projeto de lei orçamentária poderão ser considerados os efeitos de propostas de alterações na legislação tributária e das contribuições que sejam objeto de projeto

de lei ou de medida provisória que esteja em tramitação no Congresso Nacional.

§ 1º Se estimada a receita, na forma deste artigo, no projeto de lei orçamentária:

I – serão identificadas as proposições de alterações na legislação e especificada a receita adicional esperada, em decorrência de cada uma das propostas e seus dispositivos;

II – será apresentada programação especial de despesas condicionadas à aprovação das respectivas alterações na legislação.

Portanto, incumbe ao Poder Executivo demonstrar tais questões, que terão de ser disponibilizadas em até 15 (quinze) dias, podendo inclusive ser por meio eletrônico:

Art. 8º O projeto de lei orçamentária que o Poder Executivo encaminhará ao Congresso Nacional e a respectiva lei serão constituídos de: [...]

§ 3º O Poder Executivo disponibilizará até quinze dias após o encaminhamento do projeto de lei orçamentária, podendo ser por meios eletrônicos, demonstrativos contendo as seguintes informações complementares: [...]

XII – o efeito, por região, decorrente de isenções e de quaisquer outros benefícios tributários, indicando, por tributo e por modalidade de benefício contido na legislação do tributo, a perda de receita que lhes possa ser atribuída, bem como os subsídios financeiros e créditos concedidos por órgão ou entidade da administração direta e indireta com os respectivos valores por espécie de benefício, identificada expressamente a legislação autorizativa, em cumprimento ao disposto no art. 165, § 6º, da Constituição, observado o disposto no § 10 deste artigo;

Desta monta, qualquer renúncia fiscal deve ser previamente estudada quanto aos impactos financeiros. De igual forma, outras opções devem ser utilizadas (majoração ou criação de tributos) no sentido de compensar tais ações.

Isso leva à conclusão de que não se pode suprir qualquer que seja o encargo tributário sem a observância desses preceitos, seja por ferir os Princípios da Justiça Fiscal, Generalidade e Universalidade da Tributação, inconstitucional ou até mesmo por contrariar a legislação vigente.

4.2.2 Lei Complementar nº 24/1975 e CONFAZ

Ao se tratar do tema benefício tributário e guerra fiscal, três pontos geram discussões doutrinárias e jurisprudências. O primeiro gira em torno das

concessões de benefícios fiscais no ICMS por parte dos Estados-membros e Distrito Federal de forma unilateral. O argumento utilizado pelos entes federados é o de que a Constituição, ao instituir a autonomia dos entes federados, permite aos membros federativos que adotem as políticas internas de acordo com os interesses do seu território. O segundo ponto que demanda discussões estaria ligado à necessidade da unanimidade dos Estados-membros e Distrito Federal, na celebração dos Convênios junto ao CONFAZ.

Diante dessa problemática surge a terceira discussão relativa à glosa de créditos de ICMS, neste caso quando o Estado de origem da mercadoria concede benefício fiscal sem a existência de convênio interestadual, verifica-se que o Estado de destino da mercadoria acaba efetuando a glosa do crédito por considerar que não houve pagamento do tributo pelo remetente.

A guerra tributária não é algo recente, isso porque já na década de 20 verificavam-se alguns benefícios, que eram concedidos no Imposto sobre Vendas de Mercadorias (IVM – 1923) e Imposto sobre Vendas de Consignações (IVC – 1934).

Com o Código Tributário Nacional nasce o ICM–Imposto sobre Circulação de Mercadorias, e começa uma disputa federativa, entretanto, tendo em vista o governo militar, ocorre uma centralização do Poder e conseqüente perda de autonomia dos demais entes federados.

No dia 07 de janeiro de 1975 surge a Lei Complementar nº 24, cujo objetivo é positivar a obrigatoriedade dos convênios a serem celebrados pelos Estados, nos termos do seu art. 1º *caput* e também incisos. Nesse sentido:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

A Lei prevê que os convênios devem ser celebrados em reuniões com representantes dos estados-membros e do Governo Federal e sua aprovação dependeria da unanimidade. Inicia-se, portanto, o CONFAZ – então conhecido como Conselho de Secretários de Fazenda dos Estados – atualmente Conselho Nacional de Política Fazendária.

Ressalta-se que, *a priori*, o ideal de tal convênio seria justamente equilibrar as relações federativas, entretanto, em tal período – devido à centralização do poder – era utilizado como instrumento para implantar políticas fiscais do Governo Federal, sendo centralizadas as decisões o interesse da coletividade para um efetivo desenvolvimento regional não era respeitado.

Com a Constituição Federal de 1988, aumenta-se a autonomia dos entes federados e estabelece aos estados-membros e distrito federal a competência tributária para instituir o ICMS. Devido à autonomia constitucionalmente assegurada, aos entes federados começam a adotar políticas fiscais, desrespeitando a obrigatoriedade de passar pelo crivo do CONFAZ, sob a argumentação de que na condição de ente autônomo não tem a obrigatoriedade e nem tal restrição. Trata-se de uma forma de atrair o maior número possível de empresas, alegando a geração de empregos imediatos – sendo utilizado muitas vezes como mecanismo populista por alguns governantes – todavia sem se preocupar com as consequências daí advindas. Essas políticas unilaterais causam uma verdadeira guerra fiscal predatória, a qual não tem o interesse público esperado em tais políticas.

Verifica-se que a principal atribuição do Conselho é justamente evitar essa guerra fiscal e que com a recepção da Lei Complementar nº 24/1975 pelo ordenamento pátrio, no dia 12 de dezembro de 1997 foi realizada a 88ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, o qual aprovou o Convênio ICMS nº 133/97, alterado pelo Convênio ICMS nº 07/2010. Aprova-se o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária. As normas emanadas do CONFAZ são de caráter nacional já que é extensível a todos os entes federativos.

O objetivo do Conselho fica claro logo no seu art. 1º, o qual estabelece como meta adotar ações que visem à harmonização de procedimentos, relativos à competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. Assim:

Art. 1º O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional - CMN na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais.

Portanto, sempre que firmados convênios referentes à circulação de mercadorias, o CONFAZ deve ser ouvido. Cada estado-membro possui um representante, assim como o Distrito Federal e o Governo Federal (art. 2º).

Todas as concessões, isenções e até mesmo revogação de quaisquer benesses fiscais têm que passar pelo crivo do CONFAZ, sob pena de ferirem o art. 155, §2º, XII, "g" da Constituição Federal, art. 1º da Lei Complementar nº 24/1975 e art. 3º do Convênio ICMS nº 133/97.

A ideia da necessidade de debate no Conselho é uma iniciativa no intuito de buscar combater a Guerra Fiscal entre os entes federados e ressalta-se que a Lei Complementar nº 24/1975 estabelece uma penalidade nos casos de inobservância deste procedimento, estipulando que é nulo o benefício concedido sem a convalidação:

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

Verifica-se que, caso não aprovado pelo CONFAZ, o incentivo é inconstitucional e ilegal, de modo que não é interessante nem para sociedade e nem também para os *players* – as empresas – já que tal dispositivo legal não gera uma segurança jurídica.

Um dos recorrentes debates no Supremo Tribunal Federal por meio de Ações Diretas de Inconstitucionalidade está ligado ao fato de que, se as Leis Estaduais que concedem incentivos fiscais de ICMS à revelia do CONFAZ eram ou não constitucionais, ou melhor, se feriam os arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra "g", da Constituição Federal.

Sabe-se que os entes federativos, na busca pela preferência empresarial, oferecem às empresas diversos incentivos, desde terrenos privilegiados

até benefícios de ordem tributária no que tange à questão fiscal. Verificou-se que esta pode ser concedida de diversas formas.

Quando outro ente federado se sente prejudicado, duas posturas podem ser adotadas. A primeira é entrar com Ações Diretas de Inconstitucionalidade; na segunda, suprimem-se os créditos fiscais no seu âmbito territorial o que é ilegal, pois apenas o STF-Supremo Tribunal Federal tem competência para declarar a inconstitucionalidade de benefícios concedidos unilateralmente.

Diversos foram os posicionamentos do Supremo Tribunal Federal para declarar inconstitucionais incentivos fiscais que estejam ligados à redução do ICMS. Em especial em junho de 2011, 23 foram considerados inconstitucionais, sob o argumento de ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra "g", da Constituição Federal. A argumentação é que o Legislador constituinte reservou à Lei Complementar a regulamentação dos benefícios fiscais e a Lei nº 24/1975 estabelece a necessidade da aprovação unânime pelo Conselho.

Tendo em vista as diversas Ações de Inconstitucionalidade propostas e por entender a grande relevância do tema, o STF estabeleceu a Proposta de Súmula Vinculante nº 69³⁹ – a qual estipula ser inconstitucional a concessão sem a prévia aprovação no CONFAZ. Eis a redação:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.

Assim, caso de fato efetive-se a Súmula Vinculante, todos os benefícios concedidos sem a aprovação pelo CONFAZ serão considerados inconstitucionais de forma célere, com uma simples Reclamação direta ao Supremo, feita por algum concorrente.

Algumas críticas surgem na redação proposta pela súmula, eis que chancela a unanimidade para aprovação, o que, para alguns, feriria os princípios fundamentais pátrios.

³⁹ Ressalta-se que tal súmula não chegou a ser aprovada. Maiores informações disponível em: <http://www.sfie.org.br/fiqueemdia/arquivos/FED-28-05-12.pdf>.

Paulo de Barros Carvalho defende que deve ser mitigado em algumas situações peculiares como, por exemplo, reduzir “as disparidades socioeconômicas dos Estados” (2012, p. 55), e conclui que:

[...] Sendo facultado aos Estados e Distrito Federal conceder as isenções, incentivos ou benefícios de ICMS autorizados em convênios pelo CONFAZ mostra-se inócua a exigência de unanimidade para a sua aprovação sempre que estiver em pauta o estímulo ao desenvolvimento de unidades federativas que, comprovadamente, se encontrem em situação econômico-produtiva precária. Tal regime tem gerado obstáculos, em face dos interesses dissonantes e, muitas vezes, contrapostos, dos entes federados. Solução razoável seria reduzir, para esses casos específicos, o *quórum* de aprovação para dois terços, cumprindo, desse modo, sua função de tornar factível o estímulo para desenvolvimento de Estados menos favorecidos, com conseqüente redução das desigualdades regionais, como desejado pela Constituição de 1988 (CARVALHO, 2012, p. 57).

Outro ponto que vale reflexão, relativo ao quórum é o debate, que gira em torno da Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 198, iniciada pelo governador do Distrito Federal, diversos estados-membros ingressaram no feito na qualidade de *amicus curiae* – que questiona os artigos 2º, §2º e 4º da Lei Complementar nº 24/1975. Segundo a argumentação tais artigos ferem diretamente o disposto no art. 1º da CF/88, com relação aos princípios: democrático, federativo, proporcionalidade, viola a autonomia esperada pelos entes federativos e que, se a própria Constituição da República reconhece as desigualdades regionais não é razoável exigir tal quórum. Com isso, a Lei Complementar infringe o pilar central da República Federativa do Brasil. Foi feito pedido liminar, entretanto, não foi deferido e até o presente momento aguarda julgamento.

O ponto mais debatido está na necessidade da unanimidade para aprovação, já que em alguns casos feriria o art. 3º, III da CF/88 (“erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”).

O argumento é que a Constituição, ao adotar verbo de ação (no infinitivo), faz um mandamento aos jurisdicionados, ou seja, trata-se de uma norma imperativa. Barbosa (1933, p. 489) estabelece que “não há, numa constituição, cláusulas a que se deva atribuir meramente o valor moral de conselhos, avisos ou lições. Todas têm a força imperativa de regras, ditadas pela soberania nacional ou popular aos seus órgãos”. O que leva a concluir que, se o governante, ao verificar a

possibilidade de gerar emprego e reduzir as desigualdades, assim o fizesse, estaria cumprindo os objetivos da República.

Argumenta-se que o critério de unanimidade inviabiliza a concessão de qualquer benefício já que, caso exista disputa entre dois estados-membros – por exemplo, o que aconteceu com a instalação da Ford Motos, que foi disputada por Gravataí (RS) e Camaçari (BA)⁴⁰ – dificilmente se conseguirá a aprovação por unanimidade, pois os Secretários dos respectivos estados-membros não aprovariam incentivos fiscais – que tivessem por objetivo atrair o empreendimento – um do outro. Estados-membros desenvolvidos, de igual forma, não são favoráveis às concessões, já que sairiam – em tese – prejudicados, como é o caso do Estado de São Paulo, que, em regra, não aprova. Dessa forma, se faz necessário que o STF julgue a ADPF 198, sob pena de a Súmula Vinculante não produzir os efeitos desejados.

O jurista Ives Gandra da Silva Martins entende que o critério de unanimidade seria cláusula pétrea:

[...] em recente parecer dados à Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de São Paulo e à Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo – FECOMÉRCIO, Ives Gandra da Silva Martins manifesta o entendimento de que a unanimidade exigida para a concessão de incentivos, estímulos ou benefícios fiscais de todos os Estados e do Distrito Federal, em termos de ICMS, seria cláusula pétrea. Para esse doutrinador, haveria impossibilidade jurídica de suprimir o direito de os Estados oporem-se a incentivos fiscais de outra unidade, quando lhe prejudiquem diretamente, sob pena de, assim não sendo, macular-se o pacto federativo (CARVALHO, 2012, p. 56)

No que concerne à necessidade de aprovação pela regra da unanimidade junto ao CONFAZ, existem Projetos de Leis Complementares que tratam sobre o assunto (nº 85 de 2011 e nº 240 de 2006). Assim, passar-se-ia da unanimidade para o critério de maioria qualificada, que coaduna do posicionamento de CARVALHO (2012, p. 57), o argumento utilizado pelos parlamentares reside no fato de que ao se fazer uma análise sistemática da opção democrática constitucional brasileira, verifica-se que em todos os casos não há a exigência da unanimidade – diferentemente dos Estados Unidos da América que exige em algumas situações tal

⁴⁰ Para saber mais sobre esse processo de industrialização vide:
<<http://www.anfavea.com.br/50anos/30.pdf>>. Acesso em 13 ago. 2012.

critério, como por exemplo, o Júri popular – no Brasil, sempre se decide por maioria, utiliza-se como argumento que inclusive para a alteração da própria Constituição Federal, não se exige a unanimidade.

Portanto, a aprovação de algumas dessas leis colaboraria para uma possível solução do empasse e para tornar os debates junto ao CONFAZ mais democráticos, já que o critério de maioria permite que apenas um estado-membro tenha poder de vetar uma política que, muitas das vezes, interessa a outros.

Outro ponto é o Recurso Extraordinário nº 628075, que tem caráter de repercussão geral. Trata da constitucionalidade da compensação do ICMS de operações que se originam de outros estados, que concedem benefícios fiscais.

Há que se observar o desejo de alguns governadores de que o STF module os efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade, destarte delimitando o momento a partir do qual seriam tais benefícios considerados inválidos.

Em sessão no dia primeiro de junho de 2011, os Ministros do Supremo julgaram diversas ADI's referentes à ausência de aprovação pelo CONFAZ. Com isso, os estados-membros, por intermédio dos seus representantes, buscaram modalizar os efeitos das decisões. Os argumentos estão principalmente em torno da segurança jurídica, eis que, uma vez declarada a norma inconstitucional – sem a modulação do efeito – voltar-se-ia ao *status a quo*, ou seja, o efeito seria *ex tunc*, o que significa que as diversas empresas beneficiadas com tais benefícios tem de devolver todo o dinheiro, conforme já verificado. Dessa monta, há uma repercussão não muito positiva sob o aspecto econômico da coisa.

Com isso, os Estados devem exigir todos os valores que foram deixados de receber a título de ICMS, o que gera grande insegurança jurídica no país, sem contar o fato de que tais situações podem desencadear em instabilidade econômico-política, já que a maioria desses incentivos é despejada em setores estratégicos da economia, inclusive como forma de evitar eventuais crises.

Em relação à glosa de créditos de ICMS que será julgado no Recurso Extraordinário nº 528075, o debate reside em torno do fato do Estado-Membro poder limitar a compensação do ICMS nos casos em que houve a concessão do incentivo, ou seja, a empresa não pagou integralmente aquele valor a título de exemplo no crédito presumido verifica-se que o Estado-Membro concede um benefício (crédito fictício) e a empresa abate o valor presumido, portanto imaginando que a empresa deveria pagar R\$ 1.000,00 (mil reais) em ICMS e foi

beneficiada em R\$ 200,00 (duzentos reais), na realidade apenas pagou R\$ 800,00 (oitocentos reais), portanto a argumentação do outro Estado-Membro que irá compensar seria na limitação do valor ao que, de fato, foi pago.

O Superior Tribunal de Justiça manifestou-se no sentido de reconhecer a glosa de créditos de ICMS das operações nas quais a Lei que instituiu o incentivo no Estado de origem for declarada inconstitucional.

Foi negado provimento ao Mandado de Segurança nº 21.863-1 impetrado no Supremo o qual foi cassada a liminar que vigorou por mais de 18 anos e suspendia as Portarias CAT-54/93, CAT-85/93 e Resolução SF-52/93 todas do Estado de São Paulo que restringiam o aproveitamento de créditos de ICMS relativos as operações interestaduais originadas do Espírito Santo e destinadas aos estabelecimentos Paulistas. Tal posicionamento coaduna com a jurisprudência do STJ-Superior Tribunal de Justiça que não admite a glosa de créditos sem que os benefícios sejam considerados inconstitucionais.

A renúncia fiscal, ao ser realizada pelo Estado-Membro de forma unilateral, no que tange à repartição das receitas tributárias é inconstitucional, já que nos termos do art. 158, IV da CF/88, porcentagem da arrecadação é constitucionalmente assegurada aos Municípios. Portanto, o Supremo Tribunal Federal tem se posicionado pacificamente que nestes casos – de ser concedido unilateralmente o benefício – é inconstitucional e aos Municípios é assegurado a sua parcela participatória. Nesse sentido: RE 572.762/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 05/09/2008; RE 526.831/SC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 28/11/2008; ADI 3.246/PA, Rel. Min. Carlos Britto, DJ de 01/09/2006; RE 253.906/MG, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ de 18/02/2005.

Com o exposto, verifica-se que, no atual sistema constitucional e legal, o estado que conceder o benefício sem o crivo do CONFAZ está sujeito a ter considerado a Lei que o concedeu inconstitucional. Todavia, verifica-se que o critério da unanimidade não está de acordo com os preceitos constitucionais, já que vai contra a sistemática do Estado Democrático de Direito instituído pela Constituição Federal de 1988. Portanto, seria solução para este problema a aprovação pelo Congresso Nacional de leis que modifiquem tal sistemática. Relativo à glosa de crédito esta apenas pode ser admitida nos casos onde já se foi declarada a inconstitucionalidade da norma instituidora do incentivo tributário.

4.3 LEGITIMAÇÕES DOS INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS

Como tratado no primeiro capítulo, um dos principais reflexos da mudança de paradigma na atuação estatal, vê-se na redução da tributação, pois com a globalização econômica e a propagação dos ideais neoliberais, muitos agentes privados utilizam-se de manobras no intuito de conseguir, com a ajuda do mercado financeiro volátil, adotar estratégias no sentido de driblar a tributação.

Para Faria (2000, p. 141), o Estado viu-se:

[...] limitado em suas políticas fiscais, em seus instrumentos de direção e em suas estratégias de planejamento; obrigado a levar em conta antes o contexto econômico-financeiro internacional do que as próprias pressões, anseios, expectativas e reivindicações nacionais; e restrito ao papel de articulador e controlador da 'auto-regulação', tendo por função (a) preservar a complexidade das diferentes racionalidades dos setores e agentes produtivos e (b) induzir processos de mútuo entendimento entre eles. O que tende a levar o direito positivo desse Estado a disciplinar não tanto os comportamentos, mas, isto sim, os procedimentos [...].

As estruturas administrativas, políticas e jurídicas do Estado-nação não desapareceram, porém veem alguns de seus instrumentos relativizados, tais como: a gestão normalizadora de mercados; a intervenção no âmbito trabalhista; a produção de insumos e serviços por meio de empresas públicas; o estabelecimento de barreiras alfandegárias; a imposição de determinadas restrições à propriedade privada em face de sua função social e utilização de políticas tributárias na indução de comportamentos, financiamentos de programas sociais e distribuição de renda.

A ação estatal deve balizar a atuação de tais atores hegemônicos no intento de conciliar os interesses econômicos e sociais, para assim atingir não só um patamar de crescimento econômico, mas também social, na perspectiva de almejar e concretizar os princípios e objetivos consagrados na Constituição Federal de 1988, desta forma direcionando a atuação desses entes coletivos de representação democrática, no ideal de desenvolver novas formas de solidariedade, que ultrapassem os limites da lógica estatal ou da desestatização da solidariedade (ROSANVALLON, 1997, p. 47 e 58).

Toda essa mudança e também devido à pressão da sociedade civil no sentido de que determinados direitos alcançados não são passíveis de revisão, ou melhor dizendo, tem-se um dogma de que o direito alcançado não pode retroagir,

pergunta-se: Como balizar a questão (pressão) da sociedade civil no sentido de manter os direitos de um Estado Social⁴¹, em um ambiente de redução de arrecadação (Estado Neoliberal) e ainda ser pressionado a adotar políticas fiscais no sentido de diminuir a tributação, mas por contra partida valorizar o desenvolvimento econômico-social?

Uma das problemáticas gira em torno do fato de que o Estado em determinados momentos, apesar da escassez de recurso ante a diminuição da tributação, muitas vezes acaba financiando o setor privado. Exemplo disso é o que Klein (2010, p. 2) traz, que em épocas de prosperidade o que vigora é a liberdade de mercado, pois permite que bolhas especulativas inflem, todavia ao retornar a normalidade, a tendência é que sejam feitos cortes em programas sociais.

Em épocas de crise o Estado injeta, em grandes corporações, a quantia oriunda de dinheiro público que é arrecadado da sociedade e serve para geri-la, mas na realidade tais arrecadações muitas vezes não se originaram da tributação dos grandes lucros transnacionais. Assim, uma questão posta é como isso afetaria o próprio sistema democrático.

O Estado vai encontrar grandes dificuldades no sentido de estar impossibilitado de tributar grandes empresas transnacionais, muitas vezes devido ao modo de atuação delas e também tem que se levar em conta os *lobbies* que são feitos no sentido de que o processo legislativo seja realizado de forma, que favoreçam determinado grupo privado em prejuízo da própria sociedade, o que acarreta alguns problemas.

Um dos grandes problemas que poderia surgir seria o caso da população, ao ver tais ações governamentais na iniciativa privada, começar a reivindicar a aplicação de recursos estatais em determinadas dívidas sociais, como por exemplo, financiamentos imobiliários, neste sentido “se o estado pode intervir para salvar corporações que assumiram riscos impensados nos mercados imobiliários, por que não pode intervir para evitar que milhões de americanos sofram a execução de suas hipotecas?” (KLEIN, 2010, p. 2).

⁴¹ Tem-se que a redução de direitos e garantias conquistados, pode por em crise o próprio sistema democrático, pois poderá sofrer de uma falta de legitimação, este que não necessariamente deve surgir da nação, mas pode originar-se da Constituição visando a integração social e a participação política dos cidadãos, neste sentido Jurgen Habermas (1997, p. 23) estabelece que “O processo democrático deve, no entanto, poder estabilizar-se sobre os seus próprios resultados se quiser proteger a solidariedade dos cidadãos das tensões centrífugas. Ele só pode afastar o perigo de uma perda de solidariedade à medida que corresponder a critérios reconhecidos de justiça social”.

Outro fator que carece de atenção de igual forma é como legitimar determinadas políticas fiscais em um Estado onde a política ditada é a de diminuição do tributo, mas que estes recursos tributários são essenciais para gerir as demandas sociais que são propostas ao Estado. Como se pode deixar de tributar determinados entes privados, sendo que em determinados tempos de crise estes entes são socorridos com dinheiro que o Estado deveria utilizar com a sociedade, em benefício do público?

Uma possível legitimação do financiamento público no setor privado é aferir se tal ação de intervenção estatal encontra respaldo (validade) sob o ponto de vista habermasiano de elaboração de normas em uma democracia. Para Habermas, carece de legitimidade e democracia a norma que não contemple os aspectos de validade e faticidade.

Falar de validade significa que o povo deve ter poder argumentativo e deve consentir nas negociações relativas à arrecadação ao cofre público, o que seria voltar ao ideal Republicano. Sob o enfoque da faticidade seria ocorrer uma juridicização⁴², ou melhor dizendo, uma positivação da vontade popular no sentido de utilizar-se do direito e da jurisdição no intuito de orientar a vida fática.

Segundo Habermas, a questão do problema da exclusão social se dá pela ação dos sistemas econômicos, onde devido ao fato da predominância do dinheiro, as pessoas são vistas com base no discurso do ter, onde se avalia os indivíduos pela sua capacidade de produção, a outra ação que colabora é o sistema político onde se verifica a predominância do poder, este que muitas vezes não tem uma intenção de prosperidade para sociedade civil, mas devido aos *lobbies* utilizam-se deste seu poder em prol de determinados grupos, ambos os sistemas são dotados de ações estratégicas.

Com a ideia de sociedade moderna (complexa) Habermas vai dividir em dois mundos que interagem entre si, um que ele denomina de sistêmico (predomina a ação estratégica – forma racional de aplicar meios visando um fim) e outro seria o mundo da vida (predomina a ação comunicativa – interações

⁴² Termo utilizado quando a política econômica é tratada de maneira jurídica no intuito de atender determinados objetivos econômicos, utilizado por Souza na definição de Direito Econômico. Nesse sentido é a definição de Direito Econômico: “é o ramo do Direito que tem por objeto a ‘juridicização’, ou seja, o tratamento jurídico da política econômica e, por sujeito, o agente que dela participe. Como tal, é o conjunto de normas de conteúdo econômico que assegura a defesa e harmonia dos interesses individuais e coletivos, de acordo com a ideologia adotada na ordem jurídica. Para tanto, utiliza-se do ‘princípio da economicidade’.” (SOUZA, 2003, p. 23).

linguisticamente mediadas na busca do consenso).

Portanto, nesta linha de pensamento verifica-se que em um processo comunicativo os participantes podem considerar ou refutar as argumentações do locutor, criando tal impasse duas maneiras de soluções são propostas: a primeira, se analisar por meio de uma ação estratégica (técnica), faria com que a ação dos indivíduos fosse egoísta, pois estes buscam apenas seus objetivos individuais de forma imediatista, em contra partida à segunda opção, seria a recuperação da comunicação, por meio do Discurso (que pode ser teórico, prático ou explicativo).

Uma das grandes questões nas soluções dos conflitos da sociedade moderna complexa reside no fato da ausência da validade e legitimidade das normas instituídas neste Estado, que para Habermas se alcança por meio da ética do discurso.

A ética do discurso surge como uma evolução do imperativo categórico, onde Habermas fundamenta a legitimidade da norma por meio da realização de um discurso efetivo, de modo que substituí o imperativo categórico pelo Princípio U, que elenca que a norma apenas terá aceitação global, no momento em que todos aceitem suas consequências e efeitos sem a necessidade da coação⁴³.

No âmbito da prática da ética discursiva substitui-se o Princípio U pelo D para o qual aspira de validade a norma, que obteve ou poderá obter a aceitação de todos os participantes do discurso prático. Isso permite questionar a validade das normas ao verificar as consequências da mesma no intuito de buscar o ideal de justiça social.

Aliado a esta ética discursiva, Habermas elabora uma teoria discursiva do Direito, a qual o Direito passa a ser visto como uma instância mediadora entre o mundo da vida e o mundo sistêmico.

Neste contexto, deve o Direito utilizar-se da extrafiscalidade por meio de políticas públicas como forma de (re)estruturação das próprias relações socioeconômicas. Dentre as funções estatais positivadas pelo atual Estado

⁴³ “Assim, o Princípio U, enquanto regra de argumentação, deve permitir o consenso em um discurso prático. A argumentação surge entre os diversos participantes serve para alcançar um consenso para os conflitos de ação. De acordo com esse princípio, toda norma válida deve satisfazer à condição de que as consequências que resultarem, para a satisfação dos interesses de cada um dos indivíduos, possam ser aceitas por todos os afetados, sendo universalmente seguidas.” – (BUNCHAFT, 2003, p. 45).

brasileiro, como visto, têm-se as políticas de planejamento e incentivos fiscais, nas quais os entes privados devem pautar suas ações baseadas nos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º CF), observado os demais preceitos constitucionais, como os da ordem econômica (art. 170 *et seq* CF), no intuito de adotar políticas que privilegiam o interesse público e o desenvolvimento econômico-social, sob pena desta norma estatal posta no sentido de adotar políticas de planejamento e incentivo, sofrer carência de legitimidade e validade.

No plano constitucional, feita a análise dos princípios da ordem econômica, a concessão dos incentivos fiscais para empresas privadas com ou sem finalidade lucrativa é uma possibilidade viável, já que a promoção da dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa fundamentam a República Federativa do Brasil, conforme preconiza o artigo 1º da Carta Constitucional, a garantia de desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza, da marginalização e das desigualdades sociais objetivos fundamentais da República.

Ressalta-se que a adoção de políticas públicas, dentre elas as políticas fiscais, para serem legítimas, devem seguir a ideia de que estas normas devem ser aceitas (ou passíveis de aceitação), pelos participantes, neste caso os jurisdicionados brasileiros neste ponto entra o papel do CONFAZ onde se pode ter o debate democrático. O caminho dos incentivos tributários tem também outros limites constitucionais e legais (Lei de Responsabilidade Fiscal), entre eles, não representar prejuízo na arrecadação, pois a tributação é fonte importantíssima para a viabilização dos inúmeros compromissos impostos ao atual Estado. Ademais, os benefícios fiscais não podem ser realizados de forma discricionária, já que encontram limites constitucionais, a título de exemplo o atendimento ao desenvolvimento socioeconômico nacional, ou até mesmo em um setor da atividade econômica que necessite de incentivo para se desenvolver.

É nesse sentido que Tramontin (2002, p. 118) escreve as hipóteses em que podem ser concedidos os incentivos: a) A promoção do desenvolvimento nacional, regional e setorial; b) como forma de eliminar desequilíbrios de desenvolvimento entre diferentes regiões e setores da economia; ou c) como base em um planejamento econômico tributário.

Além disso, há a necessidade de utilizar parâmetros para legitimar a adoção de determinada política fiscal. Neste sentido, uma opção é usar o Índice de

Desenvolvimento Humano que leva em consideração basicamente três pilares: saúde, educação e renda, de forma ser legítima a política tributária realizada no intuito de reduzir as desigualdades, inclusive tendo como fundamento uma norma constitucional (art. 170, VII da CF).

Os índices são de grande valia para apontar deficiências, buscando e buscam estruturar um sistema de monitoramento sistemático de determinados setores ou regiões. No caso do IDH e dos Relatórios do Desenvolvimento Humano Globais, Regionais e Nacionais, publicados pelo PNUD desde 1990 os objetivos estão relacionados ao bem estar na busca pela sustentabilidade e um futuro melhor para todos.

Com base no IDH é possível mensurar a qualidade de vida nas diferentes regiões, sendo possível ter parâmetros empíricos da evolução dos componentes do IDH (renda, longevidade e educação), consequentemente mensurando o desenvolvimento humano daquela determinada região.

O Boletim Regional do Banco Central do Brasil de janeiro de 2009⁴⁴, demonstra a evolução do IDH das grandes regiões e das unidades da federação trazendo algumas conclusões:

- a) Todos os Estados e regiões de 2005 a 2007 aumentaram os níveis de desenvolvimento humano, entretanto o Distrito Federal, Santa Catarina e São Paulo permanecem com os melhores IDH, contrastando com os resultados dos estados de Alagoas, Maranhão e Piauí;
- b) Dentre as regiões o Nordeste registrou maior crescimento (24,6%), seguido pelo Norte (16,7%), Centro-Oeste (14,6%), Sul (13%) e Sudeste (12,5%);
- c) Até 1996 as desigualdades entre os entes federados tinham maior incidência na dimensão educação e após 1997 a questão econômica passou a preponderar.

Com base nesses dados o Poder Público pode planejar as suas políticas, dentre elas as fiscais, bem como acompanhar a sua efetividade. Com isso além de serem elaboradas políticas mais efetivas, também é possível legitimar a adoção da extrafiscalidade como forma de combater as desigualdades, contribuindo

⁴⁴ Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/pec/boletimregional/port/2009/01/br200901b1p.pdf>>. Acesso em: 20 dez 2012.

com igualdade e estruturação do pacto federativo, já que apenas são legítimas as políticas que são realizadas em regiões ou atividades onde haja déficit de desenvolvimento.

CONCLUSÃO

A atuação do Estado no domínio econômico encontra autorização constitucional nos arts. 170 e seguintes. Nesse sentido, a extrafiscalidade pode ser utilizada como forma de alcançar o desenvolvimento econômico-social. No presente trabalho, a preocupação se deu no âmbito das políticas tributárias relativas ao ICMS, pois são crescentes as discussões que pairam em torno da chamada Guerra Fiscal.

O STF, em seus julgamentos, vem declarando ser inconstitucional a legislação que não respeite a unanimidade junto ao CONFAZ. Desta forma, verifica-se que tais entes não podem isoladamente conceder benefícios já que tal tributo é de tamanha importância para a manutenção das atividades estatais no seio social.

Isso se dá também pelo fato de que ao utilizar a função extrafiscal do tributo (no caso do ICMS) de forma unilateral, ao invés de estruturar as relações socioeconômicas, trava uma concorrência predatória visando atrair as empresas. Tal prática fere frontalmente o princípio da igualdade positivado no art. 152 do texto constitucional, principalmente por estabelecer diferenciação entre os setores econômicos, o que em regra é proibido.

A exigência constitucional da prévia deliberação conjunta busca evitar a desestruturação do pacto federativo, colocando-se como uma verdadeira restrição à competência exonerativa dos entes em prol do equilíbrio federativo. Todavia uma das dificuldades se dá devido ao fato de que firmado os convênios o CONFAZ deve ser ouvido e exige-se para aprovação a unanimidade.

Verificou-se, no presente estudo, que ao se tratar de política tributária existem algumas limitações constitucionais e legais. De igual forma apenas será legitimada a política que de fato ir de encontro ao interesse público, já que ao renunciar receitas tributárias sem o devido planejamento, acaba por agravar o colapso financeiro dos Estados-membros e conseqüentemente quebrando o pacto federativo e enfraquecendo a economia interna, além de diminuir a capacidade das administrações em prestar os serviços públicos e cumprir com suas obrigações tributárias.

Nesse sentido um critério que pode ser utilizado para verificar a legitimidade é por intermédio do IDH, pois com base nos dados empíricos trazidos por tal índice, pode-se aferir as regiões e unidades federativas que necessitam de incentivo, colaborando com a própria estruturação do pacto federativo, já que ao

longo da história brasileira, verifica-se a desigualdade entre os entes e regiões.

Conforme analisado, os benefícios fiscais sempre estiveram presentes no mundo jurídico, principalmente como forma de estruturar as relações sociais de forma isonômica. A chamada guerra fiscal faz com que ocorram e agrave as distorções já existentes no Estado brasileiro, ainda mais ao se verificar que cada Estado-membro tem a possibilidade de fixar alíquotas dentro das suas possibilidades. A prática de reduzir a arrecadação em nome do crescimento a qualquer custo, faz com que os demais Estados-membros concedam incentivos similares no intuito de competir com os demais.

Todo esse cenário contribui para o aumento das desigualdades, já que nos Estados-membros com menor solidez econômica, os incentivos concedidos sem qualquer planejamento comprometem a prestação dos serviços básicos, consequentemente aumentando as disparidades sociais, por contra partida a não manutenção dos incentivos faz com que as empresas vão para outros territórios que favorecem melhores condições fiscais para a produção.

O fato é que, na atual sistemática legislativa constitucional e infraconstitucional brasileira, adotar políticas de incentivos fiscais sem o crivo do CONFAZ, além de ser inconstitucional, conforme inclusive entende o STF, causa insegurança jurídica, já que caso tal legislação no futuro for declarada inconstitucional, os beneficiados terão que ressarcir aos cofres públicos os valores não arrecadados. Por outro lado, a exigência da unanimidade vai contra a sistemática democrática brasileira.

Além das questões formais relativas a validade da norma que institui o benefício, apenas será legítimo aquele que buscar efetivamente a redução das desigualdades, ou seja, deve ser concedido apenas às regiões e atividades que estejam em nível de desenvolvimento abaixo das demais. O debate democrático sobre a legitimidade encontra espaço por intermédio dos convênios e a consequente deliberação junto ao CONFAZ e tendo como parâmetro o Índice de Desenvolvimento Humano.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito ambiental**. 8. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris 2005.

ARRETCHE, Marta. Federalismo e Igualdade Territorial: uma contradição em termos? **Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 53, n. 3, p. 587-620, 2010, . Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/dados/v53n3/a03v53n3.pdf>>. Acesso em: 10 ago 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciências das finanças**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARBOSA, Rui. **Comentários a Constituição Federal Brasileira**. São Paulo: [Livraria Academica], 1933. t.2

BARROSO, Luís Roberto. A ordem constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços. In: BARROSSO, Luís Roberto. **Temas de direito constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. t.2.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de teoria do estado e ciência política**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BERNARDES, Flávio Couto. A lei de responsabilidade fiscal como mecanismo de implementação. In: XVII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 17., 2008. **Anais....** Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/08_518.pdf>. Acesso em: 17 dez 2013.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BUNCHAFT, Maria Eugenia. Direito e democracia em Jürgen Habermas. **Revista de Filosofia**, Londrina, v. 8, n. 27/28, p. 41-63.

BRASIL. **Constituição Federal, de 05 de outubro de 1998**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 22 nov. 2012.

_____. **Decreto nº 6.872, de 04 de junho de 2009**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6872.htm>. Acesso em 22 nov. 2012.

_____. **Decreto nº 7.705, de 25 de março de 2012**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Decreto/D7705.htm>. Acesso em 22 nov. 2012.

_____. **Decreto nº 27.427, de 17 de novembro de 2000**. Regulamento ICMS/2000. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/portal/index.portal?_nfpb=t>

rue&_pageLabel=tributaria&file=/legislacao/tributaria/decretos/2000/ricms/index.shtm
>. Acesso em 22 nov. 2012.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 12 dez 2012.

_____. **Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em 22 nov. 2012.

_____. **Lei Complementar nº 82, de 27 de março de 1995.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp82.htm>. Acesso em 22 nov. 2012.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 22 nov.
2012.

_____. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Disponível em:
<[http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.h
tm](http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm)>. Acesso em 22 nov. 2012.

_____. **Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007.** Disponível em:
<[http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2007/leicp127.h
tm](http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2007/leicp127.h
tm)>. Acesso em 22 nov. 2012.

_____. **Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011.** Disponível em:
<[http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2011/leicp139.h
tm](http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2011/leicp139.h
tm)>. Acesso em 22 nov. 2012.

_____. **Lei Federal nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8987cons.htm>. Acesso em: 12 dez 2012.

_____. **Lei Federal nº 8.666, de 21 de junho de 1993.** Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm >. Acesso em: 12 dez 2012.

_____. **Lei Federal nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996.** Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei931796.htm>>. Acesso
em: 12 dez 2012.

_____. **Lei Federal nº 9.995, de 25 de julho de 2000.** Disponível em:
<<http://www.leidireto.com.br/lei-9995.html>>. Acesso em: 12 dez 2012.

_____. **Lei Federal nº 10.690, de 16 de junho de 2003.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.690.htm>. Acesso em: 12 dez
2012.

_____. **Lei Federal nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005.** Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/L11096.htm>. Acesso
em: 12 dez 2012.

_____. **Lei Federal nº 11.107, de 06 de abril de 2005.** Disponível em:

<<http://www.leidireto.com.br/lei-11107.html>>. Acesso em: 12 dez 2012.

_____. **Lei Federal nº 11.770, de 09 de setembro de 2008.** Disponível em: <<http://www.leidireto.com.br/lei-11107.html>>. Acesso em: 12 dez 2012.

_____. **Medida Provisória nº 559 , de 02 de março de 2012.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Mpv/559.htm>. Acesso em: 12 abril 2012.

_____. Portaria do Ministério de Orçamento e Gestão nº 42, de 10 de fevereiro de 2010. Disponível em: <<http://www.mpa.gov.br/legislacaompa/portarias/ministerios/ministerio-do-planejamento>>. Acesso em: 12 abril 2012.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação:** à luz do artigo 146-A da Constituição série doutrina tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, V. **Constituição da República Portuguesa Anotada.** Coimbra: Coimbra, 1993.

CAPELLA, Juan Ramón. **Fruta proibida:** una aproximación histórico-teorética al estudio del derecho y del estado. 2. ed. Madrid: Trotta, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário:** linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. **Direito tributário:** linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal:** reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012.

CODATO, Adriano. Uma história política da transição brasileira: da ditadura militar à democracia. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, n. 25, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CONFAZ. **Convênio ICMS nº 03/1997.** Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2007/CV003_07.htm>. Acesso em: 22 nov 2012.

_____. **Convênio nº 05/1999.** Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1999/CV005_99.htm>. Acesso em: 22 nov 2012.

_____. **Convênio nº 32/1999.** Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1999/CV032_99.htm>. Acesso em: 22 nov 2012.

_____. **Convênio nº 75/1991.** Disponível em:

<http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1991/CV075_91.htm>. Acesso em: 22 nov 2012.

_____. **Convênio nº 106/1996**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/ICMS/1996/CV106_96.htm>. Acesso em: 22 nov 2012.

_____. **Convênio nº 35/1999**. Disponível em: <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&ved=0CDAQFjAA&url=http%3A%2F%2Fcontadez.cenofisco.com.br%2Fboletim%2FLeis_Exportadas%2Fconv351999confazicms.rtf&ei=3P_3UJnBI5Si8AS3nIDgAQ&usq=AFQjCNHasps7LNm0hLpKCtL2l_kwN8q7jA&sig2=q2byVljTS7FKtUosre_c8Q&bvm=bv.41018144,d.eWU>. Acesso em: 22 nov 2012.

DOMINGUES, José Marcos. **Direito tributário e políticas públicas**. São Paulo: Ministério Público, 1998.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

FACHIN, Zulmar; BANNWART JÚNIOR, Clodomiro José. **Direito e filosofia: diálogos**. Campinas: Millenium, 2012.

FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros, 2000.

FARIA, Edimur Ferreira de; ROCHA, Rogéria Mara Lopes; GOMES, Isabella Monteiro. Os desafios da integração da gestão ambiental com a gestão de recursos hídricos. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/edimur_ferreira_de_faria2.pdf>.

FERRER, Juan de La Cruz. **Principios de regulación económica en la Unión Europea**. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 2001.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de direito econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

FONTOUGE, Giuliani. **Derecho financiero**. Buenos Aires: Depalma, 1962.

FRANÇA. **Declaração de direitos do homem e do cidadão**. Disponível em: <http://www.professorjailton.com.br/livros-pas/Declaracao_de_direitos_do_homem_e_do_cidadao.pdf>. Acesso em: 12 dez 2012.

FREIRE JÚNIOR, Américo Bedê. **Ação afirmativa e isenções tributárias**. Disponível em: <<http://www.lpp-uerj.net/olped/documentos/ppcor/0128.pdf>>. Acesso em 24 out. 2012.

FRIEDMAN, Milton. **Capitalismo e liberdade**. São Paulo: Arte Nova, 1977.

GAMA, Evandro Costa. A reforma tributária e a autonomia financeira das entidades subnacionais. In: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004.

GONTOIS, Gustavo. Guerra fiscal, fase II. **Revista Isto é dinheiro**, São Paulo, n. 369, set 2004.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia, entre facticidade e validade**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

IPEA. **Comunicado nº 135 – Considerações sobre o pleno emprego no Brasil**. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=13264%3Acomunicado-do-ipea-no-135-fevereiro-de-2012&catid=161%3Apressi&directory=1&Itemid=1>. Acesso em 10 dez 2012.

KLEIN, Naomi. A ideologia de livre mercado está longe de acabar. **Times**, New York, 30 sept. 2010. Disponível em: <<http://terramagazine.terra.com.br/interna/0,,013655747-EI12926,00.html>>. Acesso em: 22 ou 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. **Regulação estatal e interesses públicos**. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2001.

MEDEIROS NETTO, João da Silva. **Guerra Fiscal Entre os Estados**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2003. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/pdf/306768.pdf>>. Acesso em: 12 dez 2012.

MENDONÇA, Luiz Eduardo de; SOUTO DE OLIVEIRA, Jane. Pobreza e desigualdade: repensando pressupostos. **Observatório da Cidadania**, Rio de Janeiro, n. 5, 2001.

MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito económico**. 4. ed. Coimbra: Coimbra, 2003.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almeda, 2003.

NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

NUSDEO, Fábio. **Curso de economia: introdução ao direito econômico**. 3. ed. São

Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

PASTORE, José. **Oportunidades de trabalho para portadores de deficiência**. São Paulo: LTr, 2000.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PARANÁ. **Lei Estadual nº 11.580, de 14 de novembro de 1996**. Disponível em: <<http://celepar7cta.pr.gov.br/SEEG/sumulas.nsf/319b106715f69a4b03256efc00601826/9bb6cab258a8657403256e99006818c1?OpenDocument>>. Acesso em: 22 nov 2012.

PEREIRA, Guilherme Luis Muramatsu; BASSOLI, Marlene Kempfer. Concorrência tributária desleal: guerra fiscal entre os entes da federação. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 3, n. 2, p. 55-73, mai/ago. 2008.

PETTER, Lafayette Josué. **Princípios constitucionais da ordem econômica: o significado e o alcance do art. 170 da Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PRADO, Sérgio. **A questão fiscal na federação brasileira: diagnósticos e alternativas**. Brasília: CEPAL, mar. 2007.

PRIEUR, Michel. **Droit de L'environnement**. 2. ed. Paris: Dalloz, 1991.

ROSANVALLON, Pierre. **A crise do Estado-providência**. Brasília: UNB, 1997.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SÃO PAULO. **Decreto nº 33.118, de 14 de março de 1991**. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/183018/decreto-33118-91-sao-paulo-sp>>. Acesso em: 14 dez 2012.

SANDRONI, Paulo. **Economia**. 2. ed. São Paulo: Best Seller, 1994.

SANTOS, António Carlos dos; GONÇALVES, Maria Eduarda; MARQUES, Maria Manuel Leitão. **Direito económico**. Coimbra: Almedina, 2008.

SARAK, Denis. Federalismo fiscal e políticas de cooperação intergovernamental. **Revista Estudos Jurídicos UNESP**, Franca, A. 14 n.20, p. 01-348, 2010.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SOUZA, Celina. Federalismo e gasto social no Brasil: tensões e tendências. **Lua**

Nova, São Paulo, n. 52, p. 5-28, 2001a. Disponível em:
<<http://dx.doi.org/10.1590/S0102-64452001000100002>>. Acesso em: 02 ago. 2011.

SOUZA, Washington Peluso Albino. **Lições de direito econômico**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2003.

STF. AC 1763/SE. **Ação cautelar**. Min. Teori Zavascki. Disponível em:
<<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2546866>>.
Acesso em: 20 nov 2012.

_____. ADPF 198/DF. **Arguição de descumprimento de preceito fundamental**.
Min. Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3928967>>. Acesso em 20 nov 2012.

_____. RE 253.906/MG. **Recurso extraordinário**. Min. Ellen Gracie. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1775735>>. Acesso em 20 nov 2012.

_____. RE 572.762/SC. **Recurso extraordinário**. Min. Ricardo Lewandowski.
Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2579935>>. Acesso em 20 nov 2012.

_____. RE 526.831/SC. **Recurso extraordinário**. Min. Ricardo Lewandowski.
Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2469257>>. Acesso em 20 nov 2012.

_____. RE 628075/RS. **Recurso extraordinário**. Min. Joaquim Barbosa.
Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADPF&s1=198&processo=198>>. Acesso em 20 nov 2012.

TOURAINÉ, Alain. **Crítica da modernidade**. 6. ed. Petrópolis: Vozes, 1999.

TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002.

VALLÉE, Annie. **Les systèmes fiscaux**. Paris: Éditions du Seuil, 2000.

ZAULI, Eduardo Meira. Federalismo fiscal e reforma tributária no Brasil. IN: CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 7., 2002, Lisboa. **Anais...** p. 01-13. Disponível em: <<http://www.ij.derecho.urc.ac.crr>>. Acesso em: 05 ago. 2011.